جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

حوكمة الشركات وأثرها على الحصيلة الضريبية

(دراسة ميدانية)

رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالب

علي محمود رمضان

إشراف الدكتور

إبراهيم العدي

2009 م

بسم الله الرحمن الرحيم

{قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ}

سورة البقرة الآية 32

{وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ}

سورة التوبة الآية 104

صدق الله العظيم

"لا يزال المرء عالماً ما طلب العلم فإن ظن أنه علم فقد جهل"

حديث شريف

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم

د. خالد الخطيب عضواً

الأستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق.

اختصاص محاسبة ضريبية

د. إبراهيم العدي عضواً مشرفاً

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق.

اختصاص محاسبة حكومية

د. شوقي كريّم عضواً

المدرس في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق.

اختصاص محاسبة ضريبية

شكر وتقدير

الحمد لله ربّ العالمين أولاً وآخراً على عظيم نعمه وتوفيقه في إعداد وانجاز هذا البحث.

وبعد:

يتقدّم الباحث بخالص شكره وعظيم امتنانه وتقديره لأستاذه الفاضل **الدكتور: إبراهيم العدي** الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة في كليّة الاقتصاد- جامعة دمشق، على قبول سيادته التكرّم بالإشراف على هذا البحث وعلى الجّهد والوقت الذي بذله في سبيل إتمام البحث وإنجازه بصورته النّهائية جزاه الله عن الباحث كلّ خير.

كما يتقدّم الباحث بالشّكر والتّقدير **للأستاذ الدكتور: خالد الخطيب** الأستاذ في قسم المحاسبة في كليّة الاقتصاد- جامعة دمشق، على قبول سيادته بالتفضّل بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما ويتقدّم الباحث بالشكر والتقدير **للدكتور: شوقي كريّم** المدرّس في قسم المحاسبة في كليّة الاقتصاد - جامعة دمشق، على تحكيمه الاستبيان الذي أعدّه الباحث قبل توزيعه، وعلى تفضّل سيادته بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

ويتقدّم الباحث بشكره الجزيل وامتنانه من **الدكتور: علي يوسف** على كل ما قدّمه من معونة للباحث في إعداد خطّة البحث وعلى ملاحظاته وتوجيهاته جزاه الله عن الباحث كل خير.

ويتوجّه الباحث بخالص الشكر والعرفان بالجميل إلى **كلّ أساتذته في جميع مراحل دراسته** الذين كان لهم الفضل في وصوله إلى هذه المرحلة، ويتقدّم بالشكر إلى **جميع أساتذته في الكلية،** والشّكر والتّقدير **لعميد كلية الاقتصاد ورئيس قسم المحاسبة** على تعاونهم مع الباحث.

والله وليّ الأمر والتوفيق

الإهداء

إلى من أعطوني من جهدهم ووقتهم وعلمهم ، ومن كانوا لي خير المعلم والرفيق

الدكتور إبراهيم والدكتور علي

....

من علّمني حرفاً كنت له عبدا.

إليهم محبتي وعرفاني

....

إلى من رؤيته صلاة عواطفي

وصورته محجّ أشواقي

ورضاه زادي على مَرِّ زماني

والدي

....

أشعل شموعي على معبد الحنان

وأطأطئ رأسي احتراماً لها

ليضيء رضاها بقية حياتي

والدتي

....

إلى من روحها تزورني كل يوم لتعلمني معنى الصبر الذي رأيته في حياتها، إلى الوردة التي ذبلت في عز عطائها

روح أختي الغالية ...حلا

....

إلى رفاق طفولتي

ومن يتقاسمون معي هموم الحياة

ومن رأيت فيهم ومنهم معنى الأخوّة

أخوتي

....

إلى من خفّفوا عليَّ غربتي وعوضوني جزءاً من حنان الأهل

أحمد وآسيا

....

إلى كلِّ من لازمني النصيحة، وزَوَّدني الحماس، وأخذ بيدي إلى الخير والنجاح.

لهم مني المحبة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	ز
فهرس الجداول	ل
فهرس الأشكال	ن
الإطار العام للبحث	**1**
أولاً:المقدمة.	**1**
ثانياً:مشكلة البحث.	**2**
ثالثاً:الدراسات السابقة.	**3**
رابعاً: أهمية البحث.	**7**
خامساً: أهداف البحث.	**7**
سادساً: فروض البحث.	**7**
سابعاً: منهج البحث.	**8**
ثامناً: تقسيمات البحث.	**8**
الفصل الأول:حوكمة الشركات	**10**
المبحث الأول: حوكمة الشركات: المفهوم والأهمية	**11**
1-1-1: **نشأة حوكمة الشركات** The Emergence of Corporate Governance	12
1-1-1-1: نظرية الوكالة Agency Theory.	14
1-1-1-2:التلاعب المحاسبي The Accounting manipulation.	14
أ- إدارة الأرباح Management Earning.	15
ب- المحاسبة الإبداعية Creative Accounting.	15
1-1-2:**مفهوم حوكمة الشركات** The concept of corporate Governance**.**	16
1-1-3: **أهمية حوكمة الشركات** The Importance of Corporate governance.	20
1-1-3-1:على الصعيد الاقتصادي.	**21**
1-1-3-2:على الصعيد القانوني.	**21**
1-1-3-3:على الصعيد الاجتماعي.	**22**
	24

المبحث الثاني:مبادئ حوكمة الشركات: The Principles of Corporate Governance

1-2-1:المبدأ الأول: حقوق المساهمين: The Rights of Shareholders. 26
1-2-2:المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين: The Equitable Treatment of Shareholders 27
1-2-3:المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: The Role of Stakeholders. 29
1-2-4: المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية: Disclosure and Transparency 30
1-2-5: المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة: The Responsibilities of the Board 32
1-2-6: المبدأ السادس: تأمين الأسس لإطار حوكمة فعالة على الشركات: Ensuring the Basis for an Effective Corporate Governance Framework 34

المبحث الثالث:حوكمة القطاع العام 37

1-3-1:مبادئ حوكمة القطاع العام: 38

1-3-1-1: حقوق المساهمين (المواطنين أو ممثليهم) 38
1-3-1-2: المعاملة المتكافئة للمساهمين (المواطنين أو ممثليهم) 38
1-3-1-3: دور أصحاب المصالح مع المؤسسة العامة 38
1-3-1-4: الإفصاح والشفافية 38
1-3-1-5: مسؤوليات مجلس الإدارة 39
1-3-1-6: تأمين الأسس لإطار حوكمة فعالة على المؤسسات 39

1-3-2: حوكمة المنظومة الضريبية: 40

1-3-2-1: تبني الإدارة الضريبية مبدأ عدم الحيادية. 40
1-3-2-2: تبني الإدارة الضريبية نهج الموضوعية Objectivity. 41
1-3-2-3: تبني الإدارة الضريبية نهج الرقابة الضريبية على الشركات. 41
1-3-2-4: تحفيز الشركات على إتباع مفهوم الحوكمة. 41
1-3-2-5: الأخذ بمبدأ إدارة المخاطر الضريبية. 42

المبحث الرابع:حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة: The Governance in The Emergent market Corporate 44

1-4-1: دور حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة. 45

1-4-2:تحديات تطبيق حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة. 47

تعليقات ختامية للفصل الأول. 50

الفصل الثاني:مقومات ومحددات الحصيلة الضريبية 52
2-1: مقدمة. 53
2-1-1: تعريف الضريبة. 53
2-1-2: قواعد الضريبة. 54
المبحث الأول:العبء الضريبي والطاقة الضريبية The Tax Burden and The Tax Capacity 57
2-1-1:مفهوم العبء الضريبي 58
2-1-1-1: العبء الضريبي الفردي. 58
2-1-1-2: العبء الضريبي للمجتمع. 60
2-1-2: مفهوم الطاقة الضريبية ومحدداتها في البلدان النامية 61
2-1-2-1: الطاقة الضريبية للفرد. 61
2-1-2-2: الطاقة الضريبية للمجتمع. 62
2-1-2-3: محددات الطاقة الضريبية في البلدان النامية. 63
2-1-3: الرقم القياسي للعبء الضريبي 66
المبحث الثاني: حساسية ومرونة الإيرادات الضريبية 67
2-2-1: حساسية الإيرادات الضريبية 68
2-2-1-1: حساسية مطرح الضريبة لتطورات الدخل القومي. 68
2-2-1-2: التنظيم الفني للضريبة. 69
2-2-2: مرونة الإيرادات الضريبية 72
المبحث الثالث:الإفصاح عن الربح المحاسبي 74
2-3-1: مفهوم الربح المحاسبي وآلية قياسه 75
2-3-1-1: مراحل القياس في المحاسبة. 75
2-3-1-2: المبادئ العلميّة المرتبطة بالربح. 76
2-3-2: الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي 77
2-3-2-1: الفروق الدائمة Permanent Differences 77
2-3-2-2: الفروق المؤقتة Temporary Differences 78

2-3-3: عدالة وسلامة الإفصاح عن الربح المحاسبي 79
2-3-3-1: إدارة الأرباح Earning Management. 79
2-3-3-2: التهرب الضريبي Tax Evasion. 80
أولاً: أساليب التهّرب الضريبي. 80
ثانياً: أسباب التهرّب الضريبي. 81
ثالثاً: آثار التهرّب الضريبي. 82
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية واختبار الفروض 83
المبحث الأول: واقع بيئة الأعمال في سورية. 84
3-1-1: واقع حوكمة الشركات في سورية. 85
3-1-2: واقع النظام الضريبي في سورية. 89
3-1-2-1:أهمية الضريبة في سورية. 89
3-1-2-2: لمحة تاريخيّة عن النظام الضريبي السوري. 90
3-1-2-3: العبء الضريبي والطاقة الضريبية في سورية. 92
أولاً: العبء الضريبي في سورية. 92
ثانياً: الطاقة الضريبيّة في سورية. 93
3-1-2-4: واقع الحصيلة الضريبية في سورية. 96
أوّلاً: التهرب الضريبي في سورية. 96
ثانياً: مرونة الإيرادات الضريبيّة في سوريّة. 98
ثالثاً: حساسيّة الإيرادات الضريبيّة في سوريّة. 99
المبحث الثاني: مجتمع وعينة الدراسة 100
3-2-1: المجتمع وطريقة تحديد العينة. 101
3-2-2: درجة استجابة العينة وصعوبات المسح الإحصائي. 102
3-2-3: أساليب جمع البيانات وطريقة البحث الإحصائي ونوع المعاينة. 105
المبحث الثالث: اختبار الفروض وتحليل النتائج. 107
3-3-1: إجراء معالجة الاستبيان. 108
3-3-2: اختبار الأسئلة العامة. 109
3-3-3: اختبار الفرض الأول: حوكمة الشركات تزيد من الطاقة 112

الضريبية.

3-3-3-1: النتائج الإحصائية لاختبار الفرض الأول. 112

3-3-3-2: المنحنى البياني لتوزع بيانات اختبار الفرض الأول. 114

3-3-3-3: المقارنات بين مختلف فئات المجتمع. 114

3-3-3-4: اختبار T-test. 116

3-3-4: اختبار الفرض الثاني: حوكمة الشركات تزيد حساسية ومرونة الإيرادات الضريبية. 117

3-3-4-1: النتائج الإحصائية لاختبار الفرض الثاني. 117

3-3-5-2: المنحنى البياني لتوزع بيانات اختبار الفرض الثاني. 119

3-3-5-3: المقارنات بين مختلف فئات المجتمع. 120

3-3-5-4: اختبار T-test. 121

3-3-5: اختبار الفرض الثالث: حوكمة الشركات تحسن عدالة الإفصاح عن الربح المحاسبي. 123

3-3-5-1: النتائج الإحصائية لاختبار الفرض الثالث. 123

3-3-4-2: المنحنى البياني لتوزع بيانات اختبار الفرض الثالث. 124

3-3-4-3: المقارنات بين مختلف فئات المجتمع. 125

3-3-4-4: اختبار T-test. 127

الفصل الرابع: النتائج والتوصيات. 128

4-1: ملخص البحث. 129

4-2: نتائج الدراسة. 133

أ- نتائج الدراسة النظريّة. 133

ب- نتائج الدراسة العمليّة. 135

4-3: التوصيات. 139

مراجع البحث. 141

الملاحق.

الملخص باللغة الانكليزية.

فهرس الجداول

جدول (3-1) الحصيلة الضريبية في سورية مقارنة بالإنفاق العام 90

جدول (3-2) الحصيلة الضريبية من عام 2000- 2007 96

جدول (3-3) توزيع أفراد العينة حسب العمل 102

جدول (3-4) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي 103

جدول (3-5) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة مقارنة بعملهم 103

جدول (3-6) توزيع أفراد العينة حسب درجة معلوماتهم عن حوكمة الشركات مقارنة بعملهم 104

جدول (3-7) النتائج الإحصائية لاختبار الأسئلة العامة 109

جدول (3-8) نتائج اختبارT-test للأسئلة العامة 111

جدول (3-9) النتائج الإحصائية لاختبار الفرض الأول 112

جدول (3-10) مقارنة نتائج اختبار الفرض الأول حسب عمل الأفراد 114

جدول (3-11) مقارنة نتائج اختبار الفرض الأول حسب المؤهل العلمي للأفراد 115

جدول (3-12) مقارنة نتائج اختبار الفرض الأول حسب سنوات خبرة الأفراد 115

جدول (3-13) مقارنة نتائج اختبار الفرض الأول حسب معرفة الأفراد بمصطلح حوكمة الشركات.. 116

جدول (3-14) نتائج اختبار T-test لنتائج الفرض الأول 116

جدول (3-15) النتائج الإحصائية لاختبار الفرض الثاني 117

جدول (3-16) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثاني حسب عمل الأفراد 120

جدول (3-17) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثاني حسب المؤهل العلمي للأفراد 120

جدول (3-18) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثاني حسب سنوات خبرة الأفراد 121

جدول (3-19) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثاني حسب معرفة الأفراد بمصطلح حوكمة الشركات 121

جدول (3-20) نتائج اختبار T-test لنتائج الفرض الأول 122

جدول (3-21) النتائج الإحصائية لاختبار الفرض الثالث 123

جدول (3-22) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثالث حسب عمل الأفراد 125

جدول (3-23) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثالث حسب المؤهل العلمي للأفراد 126

جدول (3-24) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثالث حسب سنوات خبرة الأفراد 126

جدول (3-25) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثالث حسب معرفة الأفراد بمصطلح حوكمة الشركات 127

جدول (3-26) نتائج اختبار T-test لنتائج الفرض الثالث 127

فهرس الأشكال

شكل (3-1) المنحنى البياني لتوزع بيانات اختبار الفرض الأول 114

شكل (3-2) المنحنى البياني لتوزع بيانات اختبار الفرض الثاني 119

شكل (3-3) المنحنى البياني لتوزع بيانات اختبار الفرض الثالث 125

الإطار العام للبحث

أولاً:المقدمة:

ازداد التركيز على مصطلح حوكمة الشركات كمفهوم يستهدف تطوير الاقتصاد العالمي، إضافةً لطرحه كحل مقترح لمواجهة الأزمات الاقتصادية ولتفادي حدوث مثل هذه الأزمات في المستقبل، ويتمّ هذا من خلال تطبيق مجموعة من القواعد المرتكزة على سلامة في الإفصاح والشفافيّة وسلامة في اختيار السياسات التي تُقدِم المنظمات الاقتصادية على تطبيقها، وبدأ تبلور هذا المصطلح مع بداية تسعينات القرن العشرين بعد فضائح كبيرة لبنوك ذات تأثير واسع في الاقتصاد العالمي مع فضائح لشركات عالميّة كبيرة، ووقوع عديد من الدول في أزمات ماليّة، ولدى تقصي أسباب حالات الفشل التي حدثت تبيّن أنّها في معظمها نتجت عن نقص في الشفافية في التعاملات، وضعف في عمليات الإفصاح، وعدم كفاية المؤسسات والتشريعات الناظمة للاقتصاد.

تمّ تبني حوكمة الشركات من قبل كثير من الدول، ولكنّ الأزمة الماليّة التي يعيشها العالم اليوم أظهرت عدم الجديّة والسلامة في تطبيق قواعد حوكمة الشركات، حيث بدأت الأزمة مع عدّة مشاكل في الاقتصاد بدأت من الشهر الثاني في عام 2007 بعد توقف تسديد كثير من أقساط تسليفات الرهن العقاري، حتى انفجرت مع انهيار بنك ليمان براذرز الاستثماري في 15-9-2008 بعد أن كانت قيمة أصوله قبل إفلاسه 639 مليار دولار، وكان يمثل رابع أكبر بنك استثماريّ أمريكي، إضافةً إلى خسائر كبيرة في عدد كبير من البنوك أدّت للعديد من حالات الاندماج أو الشراء لهذه البنوك من قبل بنوك أخرى كما في حالة شراء درسدنر بنك من قبل كوميرز بنك الألمانيين التي حدثت مؤخراً، إضافةً لانهيار شركات تأمين كبيرة ذات العلاقة مع الأزمة الائتمانية الحاصلة مثل شركة أميريكان انترناشيونال غروب في نيويورك AIG، والتي كانت تحتل المركز 18 ضمن أكبر شركات العالم حيث تدّخل الاحتياطيّ الاتحاديّ الفدراليّ لإنقاذها من الانهيار، وقد شكّلت هذه الأزمة نسخة معدَّلة مصغَّرة عمّا حدث في أزمة الكساد الكبير التي كانت بدأت مع يوم الخميس الأسود بانهيار بورصة نيويورك في 24-10-1929 وانتقلت لتؤثر على الاقتصاد العالمي ككل، فهي اليوم كما حدث في أزمة الكساد الكبير كانت عبارة عن أزمة شفافيّة، حيث كانت بداية الأزمة مع لجوء المصارف إلى عملية إقراض عقاري مرتفع المخاطر بدون ضمانات كافية طمعاً بسعر فائدة عالية، تعود بأرباح مرحليّة عالية للشركة، تنعكس بدورها بفائدة كبيرة على القائمين على إدارة البنوك، إضافةً للتمادي في توسيع سوق المشتقات، وكان قد جاء هذا نتيجة عدم كفاية القواعد الناظمة للعمل الماليّ، والمزايا المتعدّدة للبنوك الكبيرة وصولاً لإخراجها من تحت سلطة الرقابة ظنّاً أن وضعها الماليّ ممتاز يمكن

أن يخرجها من دائرة خطر الإفلاس، وكان تأثير هذه الأزمة أن أعادت ظهور قواعد حوكمة الشركات كضرورة ملّحة لتطوير الاقتصاد وحمايته من الأزمات.

بالمقابل هناك مسألة الضريبة التي تكتسب أهميّة متزايدة بالنسبة لحكومات الدول، وهذه الأهميّة ناتجة عن حاجة هذه الحكومات للإيرادات لمواجهة نفقاتها المتزايدة، والتركيز يقع على الضريبة كأحد أهمّ الموارد للخزائن العامة لهذه الدول، وما يرافق هذا من العديد من العقبات التي تحاول الأبحاث في مجال المالية العامة مواجهتها.

من أهميّة هذين الموضوعين، أوّلاً من ناحية الفوائد التي يمكن أن تُجنَى من حوكمة الشركات، وثانياً الحاجة المتزايدة لتطوير مجال الضرائب ولمعالجة الصعوبات التي تواجهه انطلقت فكرة البحث، حيث يقوم البحث بمحاولة إيجاد نوع من الربط بين تطبيق سليم لقواعد حوكمة الشركات والتأثير الإيجابيّ لهذا التطبيق على الحصيلة الضريبيّة، وصولاً لإبراز أهميّة أن تتخذ الدول خطوات جريئة نحو تطبيق فعّال لحوكمة الشركات.

ثانياً:مشكلة البحث:

هناك تركيز من الأبحاث في مجال الماليّة العامة في سوريّة على إيجاد الآليات المناسبة التي تستهدف زيادة الحصيلة الضريبيّة في ظلّ العجز المتزايد في الموازنة العامّة للدولة في سوريّة، ويزيد تعقيد وضع الموازنة نتيجة الخطر الذي يهدّد بعض موارد الموازنة، حيث أنّ النفط وهو أحد أهمّ الموارد الرئيسيّة الحاليّة مهدّد بالنضوب مع حلول عام 2020 حسب التقديرات الرسميّة، والفوائض الاقتصاديّة للمؤسسات والشركات الحكوميّة قليلة نتيجة الطبيعة الاجتماعيّة لعمل هذه المؤسسات الحكوميّة، يبقى المورد الثالث هو الضرائب التي تعاني من مشاكل في النظام الضريبيّ وفي آليات تطبيقه تؤدي لإضعاف الإيرادات الضريبيّة المُحصَّلة.

من ناحية أخرى، منذ تسعينات القرن الماضي ازدادت الأبحاث التي تركز على أهميّة تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تحسين الوضع الاقتصاديّ بشكل عام.

وبناءً على هذا، تتمثّل القضيّة البحثيّة التي يتعرّض لها البحث: دراسة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على زيادة الحصيلة الضريبيّة من ناحية أثرها على محدّدات هذه الحصيلة الضريبيّة الثلاثة: الطاقة الضريبيّة، وحساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة، وعدالة وسلامة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ.

ثالثاً:الدراسات السابقة:

الدراسات التي تناولت حوكمة الشركات والضرائب هي دراسات باللغة الانكليزيّة، فالدراسات المحاسبيّة المحليّة والعربيّة في معظمها تعرَّضت لحوكمة الشركات من ناحية علاقتها مع المراجعة وآليات التأثير التي قد تقوم بينها، في حين أنَّه (على حَدِّ علم الباحث) لم يكن هناك أبحاث تدرس حوكمة الشركات من ناحية علاقتها مع الضّريبة.

ومن الأبحاث العلمية في هذا المجال:

1) دراسة[1] Williams, D., (2007):

تضمّن هذا البحث مناقشة لمفهوم حوكمة الضرائب، والطرق المُقترَحة لمساعدة المديرين على تعزيز قيمة شركاتهم بالشكل الذي يعود بالنفع على المساهمين وأصحاب الحقوق الآخرين مع الشركات.

وقام هذا البحث بدراسة المفاهيم والمبادئ التي يستعملها المديرون في قراراتهم المتعلّقة بحوكمة الشركات، والطريقة التي يتمّ من خلالها تطبيق هذه المفاهيم بالنسبة لمجالات محدّدة من المسؤوليّة ضمن إطار حوكمة الشركات، وعمل على تأسيسٍ لمفهوم حوكمة الضرائب بهدف تحفيز القرَّاء على زيادة البحث في هذا المجال.

2) دراسة Desai, M., Dyck,A., and Zingales, L., (2004)[2]:

قام هذا البحث بتحليل العلاقة التفاعليّة بين ضرائب الشركات وحوكمة الشركات، ودرس تأثير ضعف فاعليّة حوكمة الشركات على مستويات تركيز عالية للملكيّة، والذي يؤثر بشكلٍ غير مباشرٍ على مدى تأثير معدّل ضريبة الشركات على الإيرادات الضريبيّة (من خلال وصول البحث إلى إثبات أنّ وجود مستوى عالي من تركيز الملكيّة يرافقه انخفاضٌ في سقف العوائد الضريبيّة للشركات)، وقام البحث بتمثيل العلاقة بين حوكمة الشركات والضرائب كعلاقةٍ بين ثلاثة أطرافٍ: الدولة والداخليّون (أعضاء مجلس الإدارة وكبار الموظفين التنفيذيين في الشركة الذين تمكنهم مواقعهم من الحصول على معلومات إضافيّة يستطيعون استغلالها في تحقيق أرباح لأنفسهم)، والمساهمون الخارجيّون.

وأظهر البحث أنّ تشخيص نظام ضرائب الشركات يؤثر في حوكمة الشركات بحيث أنّ تحسين نظام الضرائب من خلال تبسيط وفعاليّة فرض الضريبة يحسِّن حوكمة الشركات، وأنّ تشخيص حوكمة الشركات يؤثر في استجابة الإيرادات الضريبيّة للتغيّر الحاصل في معدّل الضريبة.

---

[1] Williams, D.2007. **Developing the concept of tax governance**. KPMG's Tax Business School.
[2] Desai, M., Dyck, A., and Zingales, L. 2004. **"corporate governance and taxation"**. The Berkeley Electronic Prees.

3) دراسة[1] Desai, M. and Dharmapala, D., (2007):

درس هذا البحث العلاقة المتبادلة بين النظام الضريبيّ وحوكمة الشركات، وركّز على تأثير النظام الضريبيّ على آليّات تحسين حوكمة الشركات من خلال مساعدة النظام الضريبيّ على تطوير آليّاتٍ مفيدةٍ في معالجة مشاكل الوكالة، وأتت هذه الدراسة بعد دراساتٍ عديدةٍ تبحث العلاقة بين الضرائب ومشاكل الوكالة وتحليل التداخل بين المفهومين، ودرس البحث خصائص النظام الضريبيّ، وطبيعة بيئة حوكمة الشركات، ومشاكل التجنّب والتهرب الضريبيّ، وقدَّم العلاقة بين النظام الضريبيّ وحوكمة الشركات من خلال خمسة معالمٍ رئيسيّةٍ هي: أنماط الملكيّة، وأنظمة المعلومات، والحوافز التشغيليّة، وخيارات التمويل وسياسات الدفع، ورقابة الشركات.

وتوصَّل البحث لتأكيد وجود العلاقة المدروسة بين النظام الضريبيّ وحوكمة الشركات، وأنّ هذه العلاقة تحتاج لمزيدٍ من الأبحاث لاستكشاف الجوانب التي ما زالت غير مدروسةٍ.

4) دراسة[2] Ascenzo, D., (2008):

درس هذا البحث أهميّة إدارة المخاطر الضريبيّة لدافعيّ الضريبة (المكلفين)، وتمّ دراستها من منطلق اعتبار إدارة المخاطر هي مسألة مهمّة من مسائل حوكمة الشركات، من منطلق تأثير إدارة المخاطر على مسائل السمعة والمسؤوليّة لدى الشركات إضافةً لتأثيرها الفنيّ والماليّ.

ووصل البحث إلى إثبات تأثير حوكمة الشركات على عمليّة الوصول إلى أو البقاء في مستوى جيّد من الالتزام يساعد في تجنّب أو تخفيف المخاطر الجوهريّة ومنها المخاطر الضريبيّة الجوهريّة، وتأكيد أنّ وجود تطبيقٍ سليمٍ لقواعد حوكمة الشركات هي ركيزة هامّة في استراتيجيات الشركات والدوائر الضريبيّة، وأكّد البحث على أنّ وجود الرغبة في تطبيق حوكمة الشركات لدى الشركات مترافقةً مع وجود نظامٍ فعَّالٍ لإدارة المخاطر فيها هو ميزة تنافسيّة لهذه الشركات، وأنّ النظام الفعّال لإدارة المخاطر يُساعِد الشركات في تطبيق نظام فعّال لحوكمة الشركات.

5) دراسة[3] Szarowska, I., (2008):

درس هذا البحث إجراءات الإصلاح المتخذة في جمهوريّة التشيك للانضمام للإتحاد الأوروبيّ، وخلص البحث إلى مجموعة من النتائج حيث أنّه في إطار الإصلاح الماليّ الذي قامت به الحكومة للاقتصاد التشيكيّ كان من أهمّ التعديلات التي لاقت استحسان واسع، هو التعديل في بيئة حوكمة الشركات، والذي أتاح إمكانيّة التفكير بإجراء تخفيضات في معدّلات الضريبة على الشركات من

---

[1] Desai, M.and Dharmapala, D.2007. **Taxation and Corporate Governance:** an Economic Approach, SSRN.

[2] Ascenzo,M.D.2008.**"Good Governance and Tax Risk Management"**. Australian Taxation Office.

[3] Szarowska, I. 2008. **Fiscal Reform and Corporate Governance in the Czech Republic**. MPRA.

24% إلى 21% في عام 2008، وحتى 20% في عام 2009، وحتى 19% في 2010 دون الإضرار بالإيرادات.

6) دراسة[1] (2005) Myles, G.,:

هذا البحث هو عبارة عن ورقة عمل تراجع سياسة الاتحاد الأوروبيّ الأخيرة في تحليل المسائل الاقتصاديّة الأساسيّة، وانطلق البحث من موضوع حساسيّة موضوع النظام الضريبيّ والذي يشكل منطقةً تشهد توتراً حاداً بين التبعيّة أو التنسيق لهذا الموضوع بين دول الاتحاد، ومن أنّ حوكمة السياسة الضريبيّة هي أحد القضايا الرئيسيّة التي يجب أن يتمّ إقرارها من قبل دستور الاتحاد الأوروبي، وأنّ قضايا الحوكمة هي أمرٌ مركزيٌّ يوجِّه السياسة الضريبيّة بشكلٍ مباشرٍ نحو كفاءة السوق الموّحدة وزيادة الإيرادات اللازمة لتمويل نشاطات السوق الاجتماعيّة.

7) دراسة[2] (2005) Morck,R. and Yeung, B.,:

تناول هذا البحث مسألة القانون الأمريكيّ الصّادر في 2003/5/28 المتعلّق بالضريبة على أرباح الأسهم، وهذا القانون هدف للتخفيف من مشكلة الازدواج الضريبيّ على أرباح الشركات من خلال تخفيض سقف معدّل الضريبة على أرباح الأسهم الموزّعة على المساهمين إلى 15%، ودرس الدور الواضح لاعتبارات حوكمة الشركات في تحفيز عمل القانون، وقام بدراسة تفاعل الازدواج الضريبيّ وحوكمة الشركات وضرورة عدم وصول الضرائب على دخل أرباح الأسهم إلى مستوى الصفر لضرورات حوكمة الشركات وذلك لسببين: أوّلاً: ضريبة أرباح الأسهم ضرورية لإعاقة السيطرة الهرميّة على الشركات المدرجة من خلال سيطرة مجموعة عائلات غنيّة في إدارة هرميّة على كثيرٍ من الشركات، ثانياً: لضمان بقاء الإقبال على الاستثمار في المؤسسات المعفاة من الضرائب المفروضة على المستثمرين فيها (مثل صناديق التقاعد).

8) دراسة[3] (2004) Crocker, K. and Slemord, J.,

قام هذا البحث بدراسة التهرّب الضريبيّ، وأظهر دور حالات التحايل المحاسبيّ في الشركات والتهرّب الضريبيّ الذي كان محفزاً لعمليّة التطوّر البارز في قواعد حوكمة الشركات والمحاسبة، وتمّ التعرُّض للتهرّب الضريبيّ في سياق العلاقة التعاقدية بين المساهمين في الشركة والمدير المالي

[1] Myles, G.2005.**"Tax Policy and European Union Governance"**. University of Exeter and Institute for Fiscal Studies.

[2] Morck, R. and Yeung, B. 2005. **Dividend Taxation and Corporate Governance.** Journal of Economic Perspectives (Volume 19, No.3, P. 163-180).

[3] Crocker, K. and Slemrod, J. 2004. **Corporate Tax Evasion with Agency Costs.** www.sciencedirect.com/science.

الذي يحدّد الاستقطاعات من دخل الشركات الخاضع للضريبة، حيث تُدفع تعويضات الإدارة بشكلٍ عام ليتمّ التصرّف وفق مصالح حملة الأسهم.

وناقشت الدراسة أنّ التعويضات التي تُدفع لموظّف الضريبة تكون مقابل ما لديه من معلومات خاصّة توفر طرقاً قانونيّة لتخفيض الضريبة التي تُفرَض على الشركات، ولكن بهدف تعظيم التعويضات قد يلجأ موظفو الضرائب إلى تخفيض الضريبة من خلال طرق تهرّب غير قانونيّة والتي تسبب تكاليف على كلٍّ من موظف الضّريبة والشّركة في حال اكتشاف هذا الخرق من قبل هيئة الضرائب، ويقترح البحث استخدام عقوبات الوكالة التي يتمُّ فرضها على موظف الضريبة بشكلٍ أكبر من العقوبات التي تُفرَض على الشركات، وهذا سوف يخفف التهرّب الضريبيّ بشكل كبير.

ويأتي البحث الحاليّ متابعاً لعمليّة البحث في هذا المجال، حيث أنَّ **البحث الأول** تمَّ وضعه للتأسيس لمفهوم حوكمة الضرائب لزيادة البحث في هذا المجال دون الخوض المعمَّق فيه؛ و**البحث الثاني** بحث العلاقة بين النظام الضريبيّ وحوكمة الشركات في اتجاهين، من ناحيةٍ أولى درس التأثير الإيجابيُّ للتطبيق الفعّال للضرائب على حوكمة الشركات، ومن ناحية أخرى تأثير حوكمة الشركات على التغير في العوائد الضريبيّة نسبةً للتغير في المعدّلات الضريبية والمتمثل بمحدّد مرونة الإيرادات الضريبيّة المدروس في البحث الحاليّ؛ و**البحث الثالث** ركّز على تأثير النظام الضريبيّ على تحسين آليات حوكمة الشركات؛ و**البحث الرابع** ركّز على أهميّة إدارة المخاطر الضريبيّة والدور المهمّ لحوكمة الشركات فيها؛ **البحث الخامس** أوضح أهميّة حوكمة الشركات في التأثير على بيئة الأعمال ممّا يؤدّي لتحسن الإيرادات الضريبيّة على الرّغم من إجراء تخفيضاتٍ للمعدّلات الضريبيّة؛ و**البحث السادس** ركّز على حالة الإتحاد الأوروبيّ ومحاولة الوصول لتوافق في المجال الضريبيّ وأهميّة حوكمة الشركات في تحقيق هذا التوافق؛ و**البحث السابع** تناول دراسة حالة القانون الضريبيّ الأمريكيّ لعام 2003 ودور حوكمة الشركات في اختيار السياسة الضريبيّة المناسبة ودورها في تطبيق هذا القانون؛ **البحث الثامن** درس العلاقة بين تكاليف الوكالة وهي من أحد أهمِّ دوافع ظهور حوكمة الشركات والتهرّب الضريبي، ودرس دور حوكمة الشركات في مواجهة مشاكل الوكالة التي تساهم في زيادة مشاكل التهرّب الضريبيّ في الشركات.

أمّا البحث الحاليّ يهدف لدراسة تأثير عمليّة تحسين آليات حوكمة الشركات على النظام الضريبيّ، من خلال تأثير هذه الآليات على الحصيلة الضريبيّة الناتجة عن تطبيق النظام الضريبيّ، ويدرسها من خلال دراسة تأثيرها على ثلاثةٍ من محدَّدات هذه الحصيلة وهي: الطّاقة الضّريبيّة للمجتمع، وحساسيّة ومرونة الإيرادات الضّريبيّة، وعدالة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ.

رابعاً: أهميّة البحث:

تأتي أهميّة البحث من ثلاثة جوانبٍ:

- أهميّة زيادة الحصيلة الضريبيّة التي يتمّ توريدها إلى خزينة الدولة بشكل يُساعِد الدولة على تحمّل أعبائها والإيفاء بالتزاماتها.
- ومن أهميّة حوكمة الشركات كمفهومٍ يمكن أن يُسهم في تقليل المخاطر المحيطة بالأعمال، وتحفيز الأداء، وزيادة الشفافيَّة في الأعمال، وزيادة القابليَّة للمحاسبة الاجتماعيّة.
- ومن أهميّة محاولة الاستفادة من النتائج الإيجابيَّة لحوكمة الشركات في تحسين الحصيلة الضريبيّة، ويتمّ هذا من خلال إيجاد علاقة تربط بين تأثيرات التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات على عددٍ من محدّدات هذه الحصيلة وهي: الطاقة الضريبيّة للمجتمع ، وحساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة، وعدالة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ.

خامساً: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بشكلٍ رئيسيٍّ لدراسة تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الحصيلة الضريبيّة، يتفرَّع عن هذا الهدف الرئيسيّ ثلاثة أهدافٍ فرعيّةٍ تتعلّق بدراسة تأثير حوكمة الشركات على ثلاثة محدّداتٍ للحصيلة الضريبيّة وهي:

ـ دراسة تأثير حوكمة الشّركات على مبالغ الضريبة التي يمكن لأفراد المجتمع تحمُّلها دون أن تتأثّر حياتهم الاقتصاديّة والاجتماعيّة والسياسيّة، والمُعبَّر عنها بالطاقة الضريبيّة.

ـ دراسة تأثير حوكمة الشركات على ردِّ الفعل الذي تُبديه الحصيلة الضريبيّة تجاه التغيّر في الدخل القوميّ المُعبَّر عنه بحساسيّة الإيرادات الضريبيّة، وتجاه التغيّرات في المعدّلات الضريبيّة المُعبَّر عنه بمرونة الإيرادات الضريبيّة.

ـ دراسة تأثير حوكمة الشركات على صحّة البيانات الماليّة المُعلن عنها من قبل الشّركات وصولاً لعدالة الربح المحاسبيّ المصرَّح به.

سادساً: فروض البحث:

تتمثّل فروض البحث فيما يلي:

ـ الفرض الأول H1: تزيد حوكمة الشركات من الطاقة الضريبيَّة.

ـ الفرض الثاني H2: تزيد حوكمة الشركات حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة.

ـ الفرض الثالث H3: تُحسّن حوكمة الشّركات عدالة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ.

سابعاً: منهج البحث:

من حيث نوع البحث، يُمكن أن يُصنَّف البحث الحاليّ ضمن البحوث الوصفيّة التي تهدف وصف المشكلة وموضوع البحث، وتحليل عواملها ومحدّداتها، واستخلاص وتفسير النتائج التي يتمّ التوصُّل إليها، حيث يعمل البحث على دراسة حوكمة الشركات وآثارها على الاقتصاد بشكل عام والحصيلة الضريبية، ودراسة ثلاثة محدّدات مهمّة للحصيلة الضريبية، والقيام بدراسةٍ ميدانيةٍ بهدف الوصول لنتائج يمكن من خلالها الاستفادة من الآثار الإيجابيّة لحوكمة الشركات على محدّدات الحصيلة الضريبيّة.

أما من ناحية منهج البحث، يتّبع البحث المنهج الاستقرائيّ: حيث يقوم هذا المنهج على دراسة موضوع حوكمة الشركات ومحدّدات الحصيلة الضريبيّة دراسةً نظريّةً والإطلاع على ما كُتِب في هذا المجال بما يُمكِّن من: تحديد مشكلة البحث، ووضع الفروض الواجب اختبارها، وبعد جمع البيانات المتعلّقة بكلِّ فرضٍ من الفروض يتمُّ اختبار هذه الفروض بما يُمكِّن -في النهاية- من استقراء نتائج يمكن تعميمها على المجتمع المدروس، وتقديم التوصيات المناسبة.

من ناحية أخرى، يقوم البحث من خلال إتباعه هذا المنهج بجمع البيانات حول الفروض من خلال دراسة ميدانيّة، تتمُّ بتوزيع استبيانات تستهدف عيّنة بحثٍ تتكوّن من ثلاث مجموعاتٍ هم:

- مراقبو الدخل.
- المديرون الماليون (المحاسبون).
- الأكاديميّون من حملة درجة الماجستير من كليّة الاقتصاد في جامعة دمشق.

ومن ثم تحليل النتائج التي تمّ الحصول عليها من الاستبيانات بواسطة برنامج SPSS (حزمة البرامج الإحصائيّة للعلوم الاجتماعيّة).

ثامناً: تقسيمات البحث:

تمّ تقسيم البحث إلى أربعة فصولٍ، تناولت المواضيع التالية:

1. **الفصل الأول: حوكمة الشركات.**

يدرس مفهوم وأهميّة حوكمة الشركات، ومبادئها، وإمكانيّة تطبيق قواعد حوكمة الشركات على القطّاع العام، وعرضاً لأسباب الحاجة الماسّة لتطبيق قواعد سليمة لحوكمة الشركات في الأسواق الناشئة وتحديّات هذا التطبيق.

2. **الفصل الثاني: مقوّمات ومحدّدات الحصيلة الضريبية.**

يدرس مفاهيم العبء الضريبي والطاقة الضريبيّة، وحساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة، والإفصاح عن الربح المحاسبيّ وأهميّته في تحديد الربح الضريبيّ وأهميّة عدالة وسلامة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ، ويدرس التهرّب الضريبيّ كسببٍ رئيسيٍّ في تخفيض سلامة هذا الإفصاح.

3. **الفصل الثالث: الدّراسة الميدانيّة واختبار الفروض.**

يدرس واقع بيئة الأعمال في سوريّة من خلال دراسة واقع حوكمة الشركات، ودراسة واقع النظام الضّريبيّ في سوريّة، وواقع الحصيلة الضريبيّة فيها، وبعدها يتمّ عرضٌ لمجتمع البحث، وعينة البحث، وطريقة البحث، واختبار الفروض من خلال معالجة الاستبيان إحصائيّاً وصولاً لتحديد نتائج الاختبار وتحليل هذه النتائج.

4. **الفصل الرابع: ملخّص البحث والنتائج والتوصيات.**

يعرض هذا الفصل ملخص البحث، وأهمّ النتائج التي تمّ التوصّل إليها من الدّراسة النظريّة والعمليّة وصولاً لوضع التوصيات التي يراها الباحث مناسبة.

الفصل الأول:

حوكمة الشركات

The Corporate Governance

بعد حدوث العديد من الأزمات الماليّة اندرج موضوع حوكمة الشركات على سلّم أولويّات الهيئات الاقتصاديّة كحلٍّ مقترحٍ لزيادة كفاءة عمل الشركات وكفاءة عمل الأسواق الماليّة والاقتصاديات الوطنيّة بشكلٍ عام. وفي هذا المجال فإنّ حوكمة الشركات ليست هدفاً بحدِّ ذاتها بل هي وسيلةٌ تهدف لتحسين أداء الشركات وضمان حصولها على رأس المال بتكلفة معقولة وتحقيق أداء تنافسيّ بين الشركات بما يُوصِل إلى النموّ والتّطوير[1].

يتناول هذا الفصل دراسة حوكمة الشركات من خلال المباحث التالية:

1-1: المبحث الأول: حوكمة الشركات: المفهوم والأهميّة.

1-2: المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات.

1-3: المبحث الثالث: حوكمة القطّاع العام.

1-4: المبحث الرابع: حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة.

[1] أيرا م.ميلليستاين جي.دي. 2003 . "دور مجالس الإدارة والمساهمين في حوكمة الشركات"، **حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين**، الطبعة الثالثة، ترجمة: كريم، سمير. إصدار: مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن. ص32.

المبحث الأول:

حوكمة الشركات: المفهوم والأهميّة

The Corporate Governance: The Concept and Importance

إنّ حوكمة الشركات هي صياغة لمجموعة من الأفكار التي كانت طُرحت بشكلٍ منفصلٍ واختياريٍّ، بحيث تكوِّن هذه الأفكار مع بعضها كياناً موحّداً يسير باتجاهٍ واحدٍ يؤدّي تطبيقه بشكله الجديد إلى تحقيق خطواتٍ إيجابيّةٍ في مجال التطوير الماليّ والاقتصاديّ ومواجهة الأزمات الماليّة.

وقد زادت الأحداث الاقتصاديّة العالميّة المتتالية التي يتخللها الكثير من المتطلبات والأزمات من أهميّة فكرة حوكمة الشركات، بسبب أهميّتها في مختلف المجالات سواء الاقتصاديّة أو القانونيّة أو الاجتماعيّة.

يتعرَّض هذا المبحث لمفهوم حوكمة الشركات، من خلال دراسة نشوء حوكمة الشركات وأهمّ ما دفع لظهور هذا المصطلح، مع عرض التّعاريف المُقترحة لحوكمة الشركات، وأخيراً عرض لجوانب أهميّة حوكمة الشركات. وذلك من خلال ما يلي:

1 – 1 – 1: نشأة حوكمة الشركات.

1 – 1 – 2: مفهوم حوكمة الشركات.

1 – 1 - 3: أهميّة حوكمة الشركات.

1-1-1: **نشأة حوكمة الشركات** The Emergence of Corporate Governance:

على الرغم من بروز مصطلح حوكمة الشركات Corporate Governance في بيئة الأعمال مع بداية التسعينات من القرن الماضي، إلا أنّ مضمون حوكمة الشركات والقضايا المرتبطة بها تعود في جذورها إلى أوائل القرن التاسع عشر، من خلال تناول هذه التفصيلات في نظريّة المشروع وبعض نظريّات الإدارة، والتي أتت كنتيجة لنظريّة الوكالة وما فرضه انفصال الملكيّة عن الإدارة من قواعد.

وعلى المستوى الدوليّ، تبلورت فكرة حوكمة الشركات وازداد الاهتمام بها حديثاً من قِبَل بيئة الأعمال على المستوى الدوليّ ومؤسّسات التمويل الدوليّة جرّاء الانهيارات المفاجئة لشركات الأعمال، مثل الفضيحة الشّهيرة لبنك الاعتماد والتجارة الدوليّ (BCCI) في لندن، وكارثة بنوك الادخار في الولايات المتحدة الأمريكيّة، والفجوة الكبيرة بين مرتبات ومكافآت المسؤولين التنفيذيّين في الشركات وبين أداء تلك الشركات[1].

ومنذ عام 1997 ومع انفجار الأزمة الآسيويّة متمثلة بانهيارات مؤسسيّة كبيرة، وفضائح ماليّة كبرى، من عمليات وتعاملات الموظفين الداخليين في منشآت الأعمال وبين الحكومة، وحصول هذه الشركات على ديون قصيرة الأجل بمبالغ هائلة وإخفاء هذه الديون وعدم الإفصاح عنها للمساهمين من خلال طرق محاسبيّة إبداعيّة Creative Accounting، والأزمات الماليّة في روسيا بسبب عدم وجود مؤسسات وتشريعات كافية[2]، والأزمات في التشيك والبرازيل، وصولاً لأزمة الشركات الأمريكيّة وإفلاس بعضها بين عامي 2001-2002 مثل فضيحة شركة Enron، إحدى الشركات الرئيسيّة في مجال الطاقة، ولم تكن هذه الشركات وغيرها من الشركات ذات الرافعة الماليّة المرتفعة Financial Leverage مطالبة بالإفصاح والشفافيّة بخصوص المعلومات المتعلقة بمخاطر التداول في الأسواق الماليّة، لافتراض المشرّعين وصانعي السياسات والجهات الرقابية بأنّه لن يدخل أيّ مستثمر هذا المجال من الأنشطة إذا لم يكن لديه قدرة ومعرفة بالتعامل مع هذه الآليات، ممّا مكّن هذه الشركة من استخدام أساليب محاسبيّة معقّدة حجبت من خلالها الإفراط في الاعتماد على الاقتراض لتمويل نشاطاتها وإخفاء ضعف الإيرادات فيها [3]، وفضيحة شركة WorldCom[4]، وانفجار فقاعة المضاربات في اليابان في أواخر الثمانينات بعد القروض الكبيرة التي قدّمتها البنوك

---

[1] كاترين ل. كوشتا هليلينج وجون سوليفان. 2003. **" غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية"**، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الثالثة. ترجمة: كريم، سمير. مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن.ص1.

[2] **المرجع السابق** ، ص12.

[3] شوقي، ماجد. 2002. **"حوكمة الشركات سهلة المنال بالنسبة للأسواق المتقدمة صعبة المنال بالنسبة للأسواق الناشئة".** مركز المشروعات الدولية الخاصةCIPE، واشنطن.ص3.

[4] موقع حوكمة الشركاتwww.hawkama.net/AboutHawkama.asp

Farinha, J. 2003**. Corporate Governance: A Review of the literature.** CETE-Porto, Portugal.

مقابل استخدام الأراضي كضمانٍ لها، وتشابك هياكل الملكيّة المعقدة بين البنوك والشركات الأمر الذي أدّى لضخامة مبالغ القروض المتعسّرة والديون المشكوك في تحصيلها، وهذا كلّه أدى لانهيار البنوك والشركات معاً وأثّر سلبيّاً على ثقة الجمهور بالسوق[1] ، وكان لهذه الانهيارات تأثير كبير على الكثيرين من أصحاب المصالح stakeholders مع الشركة من موظفين ومتقاعدين ومدخرين ودائنين وزبائن وموردين.

وازداد التّركيز على الحوكمة في ظلِّ الإجراءات التي رافقت العولمة، مثل تحرير الاقتصاد وتدويله والتطوّر في وسائل الاتصالات والتكامل بين أسواق المال، وأيضاً التحوّلات في أشكال ملكيّة الشركات مع زيادة المستثمرين والخصخصة وزيادة نشاط المساهمين[2] .

ومن أوائل الأبحاث التي أشارت لموضوع حوكمة الشركات، دراسة Means & Berle (1932) التي تناولت انفصال الملكيّة عن الإدارة والفجوة بين الإدارة والملاك والتي تُضرّ بالشركة وبالصناعة ككل، فتعرَّضت لآليات الحوكمة كأحد حلول المشكلة. كما ناقش Fama(1980) في دراسته "Agency Problem and the Theory of the Firm" مشكلة الوكالة وحتميَّة الصراع في الشركة المرتبط بانفصال الملكيَّة عن الإدارة[3]. وقد أكّد كلاً من Monks & Mitchell et al (1996) و(2001) Minow على أنَّ التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات يُساعِد في حلِّ مشاكل الوكالة، وبدأت جهود التحسين الكبيرة للحوكمة منذ حوالي العقدين ونالت نصيباً كبيراً من الاهتمام، وكان التحوّل بهذا الاتجاه بقيادة منظمة التجارة العالميّة (WTO) والدول الأعضاء بها، وبدأ البنك الدولي ومعظم بنوك التنمية الإقليميّة وهيئات وأجهزة التنمية الوطنيّة بالتوسّع في برامج حوكمة الشركات، وقد وضعها مركز المشروعات الخاصّة (CIPE) على قمّة اهتماماته، كما قامت لجنة Cadbury Commission في المملكة المتّحدة، ولجنة Vienot Commission في فرنسا، ومنظمة التعاون الاقتصاديّ والتنمية (OECD)، ولجنة King Commission بشأن حوكمة الشركات في جنوب إفريقيا، بإصدار إرشاداتٍ جديدةٍ لحوكمة الشركات.

وأهمّ العوامل التي دفعت لتبلور حوكمة الشركات: نظريّة الوكالة Agency Theory، والتلاعب المحاسبيّ.

[1] شوقي-ماجد،**مرجع سبق ذكره**،ص4.
[2] عبد الشهيد، شهيرة. 2001. **" قواعد إدارة الشركات تصبح سعياً دولياً: ماذا يمكن عمله في مصر؟".** بورصتا القاهرة والإسكندرية، إدارة البحوث وتنمية الأسواق، مصر.
[3] أبو العطا، نرمين.2003. **"حوكمة الشركات: سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية".** مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، واشنطن.ص2.

1-1-1-1: نظريّة الوكالة Agency Theory:

تمّ تعريف نظريّة الوكالة من قبل Jensen & Mecking على أنّها:" عقد يرتبط بموجبه شخص أو أكثر(الموكّل Principal) مع شخص آخر(الوكيل Agent) لأداء خدمة ما لمصلحته، ويتضمّن العقد تفويض بعض صلاحيّات اتخاذ القرار للوكيل".

وهناك مدخلين لنظريّة الوكالة المدخل المعياريّ والإيجابيّ، يشتركان من حيث الأهداف والافتراضات الرّئيسيّة، إذ أنّ الهدف في كلا المدخلين هو إنشاء علاقةٍ تعاقديّة على مستوى من الكفاءة بين أطراف العقد، وتقوم هذه العلاقة بين أطرافٍ لها مصالحها الذاتيّة Self Interests في الإطار الاقتصاديّ. ويأتي الاختلاف بينهما من ناحية اكتمال العلاقة التعاقديّة ودور السوق، فالمدخل المعياريّ يقول بأنَّ العقد يُحدَّد مسبقاً من منطلق الدوافع لدى طرفيّ العقد واضعاً باعتباره اكتمال العقد بقوّة القانون، لذا فهو يتجاهل دور السوق؛ أما المدخل الإيجابيّ- والمُعتمَد عليه في التنظير الإيجابيّ في المحاسبة- يرفض وجود تحليلٍ شاملٍ لعمليّة التَّعاقد فلا يعترف باكتمال العقود، بل يقول بوجود دورٍ رئيسيٍّ للسوق والتفاوض في العمليّة التعاقديّة [1].

ويؤدي تعارض المصالح بين أطراف التّعاقد في إطار المدخل الإيجابيّ لنظريّة الوكالة (بحيث يتصرّف أحد أطراف العقد حسب مصالحه الذاتيّة) إلى حدوث مشاكل الوكالة والتي ينتج عنها تكاليف الوكالة Agency Costs [2]، والتي تُقسَم إلى ثلاثة عناصر:

أ- تكاليف إشراف Monitoring التي يتحمّلها الطرف الموكّل نتيجة رقابته لتصرّفات سلوك الوكيل.

ب- تكاليف الالتزام Binding التي يتحمّلها الطرف الوكيل.

ج- الخسارة المتبقية Residual: الناتجة عن الاختلاف في تصرُّفات الوكلاء وهم وكلاء عن تصرفاتهم فيما لو كانوا ملاكاً. وقد يكون لآليّات الحوكمة دور كبير في مواجهة مشاكل الوكالة من خلال مواجهتها لأحد فروض نظريّة الوكالة وهو افتراض المنفعة الذاتيّة.

2-1-1-1:التلاعب المحاسبيّ The Accounting manipulation:

نتيجة سعي الإدارة نحو تحقيق مصالحها الخاصّة، قد تلجأ إلى التّلاعب المحاسبيّ انطلاقاً من افتراض أنّ الإدارة تختار الإجراءات المحاسبيّة في إطار تحقيق منفعتها الخاصّة، ومن الموضوعات المهمّة في هذا المجال: إدارة الأرباح، والمحاسبة الإبداعيّة.

---

[1] يوسف، علي محمد. 2005. **"استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي".** رسالة دكتوراه، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر. ص171.

Farinha, J. 2003. **Corporate Governance: A Review of the literature**. CETE-Porto, Portugal. P6-7.

[2] حماد، طارق عبد العال. 2005. **"حوكمة الشركات (تطبيقات الحوكمة في المصارف)"**. الدار الجامعية، مصر.ص68

أ- إدارة الأرباح Earning Management:

وتُعبِّر إدارة الأرباح عن الفرق الحاصل في التقرير عن الأرباح الناتج عن تدّخل الإدارة في هذا التقرير، وتعني خضوع أرقام الربح المحاسبيّة لعمليّة تضليل وتحريف جوهريّة، وقد عرّفها Healy and Wahlen (1999) على أنّها:"استخدام الإدارة لأحكامها الخاصّة في عمليّة التّقرير الماليّ والقيام بالصّفقات لتغيير التّقارير الماليّة بهدف إمّا تضليل أصحاب المصلحة فيما يتعلّق بالأداء الاقتصاديّ الأساسيّ للمنشأة، أو للتّأثير على نتائج العمليّة التعاقديّة التي تعتمد على الأرقام المحاسبيّة التي يتمّ التقرير عنها"[1].

وهناك مجموعة من العوامل تقف وراء إدارة الأرباح أهمّها: مقدرة الإدارة بحكم موقعها في المنشأة على الحصول على معلوماتٍ خاصّة غير متاحة لباقي الأطراف صاحبة العلاقة مع المنشأة، وهذا يُوصِل إلى عدم تماثل المعلومات Asymmetry Information بينها وبين بقية الأطراف، الاختيار المحاسبيّ وطبيعة أساس الاستحقاق والمبادئ المحاسبيّة المقبولة عموماً GAAP التي تُمكّن الإدارة من اختيار التّسويات المحاسبيّة، بل إنّها تطلب من إدارة الشركة إدارة الأرباح من خلال السّماح للمنشآت بالتّقرير عن الأرباح التي لم تحققها، مثل استخدام طريقة محاسبة تجمُّع المصالح Pooling-Interests بالتّقرير عن الأرباح الناتجة عن انضمام المنشآت بدون تحققها، وتفضيل الـFASB لاستقرار الأرباح ممّا يدفع الشّركات إلى تمهيد الدخل Income Smoothing، وهو عبارة عن استخدام تقنيّات المحاسبة لتقليل التّذبذب في صافي الدخل من عامٍ لآخر[2]، فتسعى الشركات إلى تقليل التباين في الأرباح المحاسبيّة التي يتمّ التقرير عنها لزيادة الأرباح إذا كانت أقلّ من المستهدف أو لتقليلها إذا كانت أكبر، إما بتحكّم بتوقيت الصفقات التجاريّة أو بشكلٍ مصطنعٍ من خلال التلاعب بالسّياسات المحاسبيّة[3]، والمخاطر تأتي من تمهيد الدخل المصطنع Artificial Smoothing من خلال اختيار السياسات المحاسبيّة دون أن يرافق التغيير في الأرباح المقرّر عنها تغيير اقتصاديّ في أداء الشركات، ممّا يؤثّر سلباً على تقييم أداء الشركة من قبل أصحاب المصالح، وبالتالي التأثير على قراراتهم[4].

ب- المحاسبة الإبداعيّة Creative Accounting:

وهي أحد آليات إدارة الأرباح وتعني عمليّة تحايل وتلاعب بالنتائج الماليّة باستخدام الاختيار المحاسبيّ -كاختيار طرق تقييم المخزون والاهتلاك وغيرها- واستغلال الغموض في القواعد

[1] يوسف-علي،**مرجع سبق ذكره**،ص204.

[2] Rivard, R., Bland, E., and Morris, G. 2003. **Income Smoothing Behavior of U.S Banks Under Revised International Capital Requirements.** (IAER November 2003, Vol.9,No.4). P 289.

[3] Johl, Sh., Jubb, Ch., and Houghton, K. 2003. **Audit Quality: Earning Management in the Context of the 1997 Asian Crisis.** Monash University. P 7-8.

[4] Tucker, J., and Zarowin, P. 2006. **DOES Income Smoothing Improve Earnings Informativeness?. The Accounting Review,** (Vol.81,No.1).P 268.

المحاسبيّة وبشكل غير شرعيّ لأغراض تضليل المستثمرين، ويتمُّ ذلك بشكلٍ خارج عن المألوف في أساليب التّحايل بل تتضمّن إبداعاً في التحايل والتلاعب، إذ تتعرَّض الأرقام المحاسبيّة للتحريف بعمليّة يتمّ تشبيهها بعمليّة طهو للدفاتر المحاسبيّة؛ ويتعامل هذا النوع من المحاسبة مع المحاسبة عن المخزون، والمحاسبة عن الذمم المدينة، والمحاسبة عن الأصول المعنويّة، وللمحاسبة الإبداعيّة تأثير كبير على النتائج المعلنة وتتطلّب إبداعاً في مواجهة هذا النّوع من المحاسبة.

2-1-1:**مفهوم حوكمة الشركات** The concept of corporate Governance**:**

يأتي مصطلح حوكمة الشركات كترجمة لعبارة Corporate Governance، بعد أن أثار جدلاً عند الترجمة كما هو الحال في مصطلحي العولمة "Globalization" والخصخصة "Privatization"[1] ، وقد أتى هذا المصطلح بعد العديد من المشاورات مع عددٍ من خبراء اللّغة العربيّة والاقتصاديّين والقانونيّين، وكان هناك عدَّة مقترحاتٍ مطروحةٍ، منها: حكم الشركات؛ حكمانيّة الشركات؛ حاكميّة الشركات؛ وحوكمة الشركات؛ وبدائل أخرى. وكان هناك أيضاً مقترحات أخرى: أسلوب ممارسة سلطة الإدارة بالشركات، أسلوب الإدارة المثلى، القواعد الحاكمة للشركات، الإدارة النزيهة وغيرها من المقترحات، وتمّ الاستقرار على مصطلح "حوكمة" - باقتراحٍ من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربيّة وباستحسان متخصّصي اللغة واستحسان مركز دراسات اللغة العربيّة بالجامعة الأمريكيّة بالقاهرة- بعد استبعاد البدائل الأخرى لإعطائها معنى مضلّل للحوكمة، وهي الأقرب من الناحية اللغويّة للمصطلح باللغة الإنكليزيّة، وذلك بالعودة للجذر "حكم" يكون الأقرب إلى مصطلح اللغة الإنكليزيّة على وزن "فوعلة"، وتنطوي على معاني الحكم والرّقابة من خلال جهة رقابة داخليّة من خلال نظام الشركة "regulatory body" أو هيئة رقابة خارجيّة "govering body"[2].

ويثير مصطلح حوكمة الشركات بعض الغموض لثلاثة أسبابٍ رئيسيّةٍ ناتجةٍ عن حداثة هذا المصطلح، ممثّلة بما يلي:

أ- أنّ مفهوم حوكمة الشركات لم يتبلور إلا منذ قرابة عقدين أو ثلاثة عقود.

ب- خضوع قواعد ومعايير حوكمة الشركات للمراجعة والتعديل المستمر[3].

ج- عدم وجود تعريف قاطع وواحد لهذا المفهوم فكلٌّ يعرّفه حسب نظرته له، فالبعض ينظر إليه من الناحية الاقتصاديّة فيعرِّف الحوكمة بأنّها الآلية التي تساعد الشركة في الحصول على

---

[1] يوسف، محمد طارق. 2003. **حوكمة الشركات**، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية، العدد العشرون، اكتوبر-ديسمبر. ص 11.
[2] أبو العطا- نرمين، **مرجع سبق ذكره**، ص2.
[3] فوزي، سميحة. 2003. **"تقييم مبادئ حوكمة الشركات في مصر"**. المركز المصري للدراسات الاقتصادية ECES، مصر.ص3.

التمويل اللازم والتي تضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها في الأجل الطويل. ويعرّفها آخرون من الناحية القانونيّة بالتركيز على طبيعة العلاقة التعاقديّة التي تحدّد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب الحقوق من ناحية والإدارة من ناحية أخرى. وينظر إليها فريق ثالث من الناحية الاجتماعيّة والأخلاقيّة، بالتركيز على المسؤوليّة الاجتماعيّة للشركة في حماية حقوق الأقليّة أو صغار المستثمرين وتحقيق التنمية الاقتصاديّة العادلة وحماية البيئة.

فقد تمّ تعريفها بأنّها:

"مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدّد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (حملة سندات، العمال، الموردين، الدائنين، المستهلكين) من ناحية أخرى"[1].

وتمّ تعريفها على أنّها:

"مجموعة من الآليات التي تعمل على ضمان مصالح حملة الأسهم إزاء السلوك النفعيّ الذي قد تسلكه الإدارة باعتبارها القائمة على إدارة المنشأة وفقاً لنظريّة الوكالة ليشير في معناه العام إلى نظامٍ متكاملٍ من السّياسات والنّظم والإجراءات التي ترتبط بالنظم داخل المنشأة وخارجها وآليّات اتخاذ القرارات لحماية مصالح أصحاب المصلحة بشكلٍ عام كالموظفين والمستثمرين المرتقبين وغيرهم"[2].

وتمّ تعريفها أيضاً:

"حوكمة الشركات مجموعة من القواعد والمبادئ والمعايير والقوانين لتحسين وضع الأسواق الماليّة حول العالم من خلال تأمينها ضدّ فساد وسوء الإدارة وتعزيز الشفافيّة في الشؤون الاقتصاديّة وتعزيز الثقة بالأنظمة الماليّة"[3].

وتمّ تعريفها أيضاً:

"تشير حوكمة الشركات إلى العمليّات والتنظيمات التي يتمّ من خلالها إدارة وتوجيه عمليّات وشؤون الشركة، من أجل تحسين القيمة السوقيّة لأسهم الشركة على المدى الطويل من خلال تحسين أداء الشركة ومسؤوليّاتها، آخذةً بالحسبان حقوق أصحاب المصالح الآخرين"[4].

ويُلاحَظ تمحور هذه التعريفات ومفهوم حوكمة الشركات حول الأفكار التالية:

---

[1] **المرجع السابق**، ص3.

[2] يوسف- علي، **مرجع سبق ذكره**، ص222.

[3] Sylph, J. 2005**. Corporate Governance for Conglomerate Enterprises**: An international Perspective. Energing Markets Regional Seminar, Taipei.P1.

[4] Wong, S. 2006. **International to Corporate Governance.** Cairo-Egypt.P2

1- إنّ الحوكمة هي مجموعة من الآليات التي تضمّ قواعد وأعراف وسياسات، منها ما يرتبط بالقسم الأوّل من هذه الآليات متمثلة بالبيئة الداخليّة للمنشأة في إطار النظم واللوائح الداخليّة التي تهدف إلى تقليل المخاطر عن طريق تحديد العلاقات بين الإدارة والمساهمين ومجالس الإدارة وأصحاب المصالح، ويرتبط القسم الآخر بالبيئة الخارجيّة للمنشأة وهي مجموعة الضوابط الخارجيّة التي تتحكّم بها أنظمة البلد الذي تتواجد فيه المنشأة وقوانينه وتشريعاته والأعراف المتحكّمة بالعمل فيه.

2- تعمل حوكمة الشركات على تقديم حلول لمشاكل الوكالة المحدَّدة في إطار الفصل بين الملكيّة Ownership والرقابة Control، وتعارض المصالح Interest Conflict بين الملاك والإدارة. فوفقاً لنظريّة العقود أو التعاقدات Contracts Theory يُنظَر للمنشأة على أنّها مجموعة أو سلسلة من العقود Nexus of Contracts بين عدَّة أطراف، وأنّ هذه الأطراف تسعى إلى تعظيم منافعها الخاصّة، ويتحقق ذلك من خلال استمراريّة المنشأة وزيادة قيمتها، ولكن في نفس الوقت فإنّ هناك دوافع قد تدفع هذه الأطراف للقيام بالأعمال التي قد تخفّض من قيمة المنشأة وتؤثر على استمراريّتها[1].

فالإدارة (الوكيل) وباعتبارها القائمة على اتخاذ مختلف القرارات المرتبطة بالمنشاة، يُفترَض أنّها تقوم باتخاذ القرارات لما فيه أفضل مصلحة لحملة الأسهم (الملاك، أو الموكّلين). إلا أنّه ولاعتباراتٍ متعدّدةٍ قد تتخذ الإدارة قرارات تؤدي إلى تعظيم منافعها الخاصّة على حساب حملة الأسهم.

3- المديرون وأعضاء مجلس الإدارة غالباً ليسوا من الملاك ولن يتحمّلوا عبء خسارة الاستثمار، وقد تقوم الإدارة بإجراءات تُضِرُّ بقيمة استثمارات المساهمين، وقد لا يتمتعون بمستوى من اليقظة والحذر الذي ينبغي أن يتمتّعوا به في المراقبة والإشراف على العمليّات الداخليّة في الشركة، وقد يُقدِم القائمون على الإدارة إلى الإفراط في المخاطرات عندما تتهدّد مناصبهم، وقد لا يُقدِمون على بعض المخاطرات المفيدة للمنشأة إذا أحسّوا بالأمان على مناصبهم، وقد يبتعدون عن عمليّات استحواذ في مصلحة الشركة على المدى الطويل، وقد يتوسّعون في الاستثمار بصناعات ضعيفة ظنّاً منهم بإمكانيّة تشغيلها، وقد يميل القائمون على الإدارة للسرقة من المنشأة[2].

4- تهدف الحوكمة لحماية حقوق حملة الأسهم ومصالح أصحاب المصلحة مع المنشأة بشكلٍ عام من موظفين ومقرضين وموردّين ودوائر ضريبيّة... وغيرهم من أصحاب المصالح من التلاعب وسوء الإدارة الذي مُمكن أن تتعرَّض له المنشأة.

---

[1] Watts, R. and Zimmerman, J. 1986. **Positive Accounting Theory.** NewJersey: prentice Holl, Ins, Neglewood. P 198 .

[2] كاترين ل.كوشتا هلبلينج وجون سوليفان ،**مرجع سبق ذكره**، ص7

5- تفيد الحوكمة في زيادة مدى اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسيّة للمجتمع في مجالات الصحّة والبيئة[1].

ومن ناحية أخرى، يمكن دراسة مفهوم حوكمة الشركات استناداً إلى مجموعة من النقاط[2]:

- السلوك الأخلاقيّ: من خلال الالتزام بالأخلاقيّات وقواعد السلوك المهنيّ السليمة، والشفافيّة في عرض المعلومات الماليّة.
- تحديد توزيع الحقوق والمسؤوليّات بين مختلف المشاركين في الشركة (مجلس الإدارة، المديرون، المساهمون، وأصحاب المصالح الآخرين).
- بيان القواعد والإجراءات لاتخاذ القرارات ضمن الشركة وبما يخصُّ شؤون الشركة.
- توفير الهيكل الذي يُمكّن من وضع أهداف الشركة بما يُلائِم جميع الأطراف التي تتأثر بهذه الأهداف.
- إدارة المخاطر: فيجب وضع نظام لإدارة المخاطر والإفصاح وتوصيل المعلومات عن المخاطر لأصحاب المصالح.
- القيام بتحديد وسائل بلوغ الأهداف.
- رقابة الأداء.

ويُمكِن بعد هذا أن يتمّ تعريف حوكمة الشركات على أنّها:

"هي نظام يقوم على مجموعة من الآليّات والضوابط الداخليّة (نظام الشركة) والخارجيّة (القوانين والتشريعات الناظمة لعمل الشركات في البلد من قوانين سوق المال وقانون الشركات والإفلاس وتنظيم المنافسة...) لقيادة الشركات بشكلٍ سليمٍ وشفّاف ومعالجة عيوب انفصال الملكيّة عن الإدارة وما ولّده من صراع مصالح، بما يُؤدي إلى زيادة قيمة الشركة في المدى الطويل، وتعزيز الثقة بعمل الشركة، وتقليل فساد وسوء الإدارة بالشكل الذي يعود بالنفع على جميع أصحاب المصالح مع الشركة بما فيهم المساهمين".

[1] د. فوزي- سميحة،**مرجع سبق ذكره،** ص3.
[2] **المرجع السابق،**ص3
و د.حماد-طارق عبد العال،**مرجع سبق ذكره،** ص1.

3-1-1: أهميّة حوكمة الشركات The Importance of Corporate governance:

إنّ الأحداث التي دفعت لظهور حوكمة الشركات تُقدّم تأكيداً على أهميّة حوكمة الشركات كردِّ فعلٍ لمنع حدوث فضائح أخرى مثل التي حدثت.

ويزيد من أهميّتها ازدياد الاهتمام بموضوع مخاطر عدم وجود معايير لحوكمة الشركات لضمان حسن سير إدارة المنشأة لمصلحة الأطراف أصحاب المصلحة مع الشركة، ومخاطر ضعف الثقافة الخاصّة بحوكمة الشركات وضعف الإطار التنظيمي للشركة[1]، وهو الذي كان قد أثر بشكلٍ سلبيٍّ على قدرات اقتصاديّات شرق آسيا في تحقيق نموٍّ اقتصاديٍّ سليمٍ ومستمر[2].

وفي ظلّ العولمة وما فرضته من منافسةٍ شديدةٍ، باتت الشركة بحاجة لتنمية وتوسيع أعمالها واستثماراتها بشكل يؤمِّن استمراريتها مع هذا الوضع وأن تقدر على المنافسة دوليّاً، وهذا يُفضي إلى الحاجة لمستويات أكبر من رأس المال تتعدّى مصادر التمويل التقليديّة، وهذا يفرض وجود ميزات تنافسيّة للشركة في جذب رأس المال المحليّ والعالميّ[3]، فالمستثمر غير مستعدٍّ لتحمّل سوء وفساد الإدارة، بحيث يطلب أيُّ مستثمر أدلّة على أنّ أعمال الشركة التي يريد استثمار أمواله فيها تجري وفقاً لممارساتٍ سليمةٍ، وتخضع للمراقبة والمتابعة والمساءلة[4]، لذلك يسعى المستثمرون إلى الشركات التي تتمتّع بهياكل حوكمة سليمة لدرء وقوعها في العسر الماليّ Insolvency، حيث أنّ الشركة قبل أن تصل إلى مرحلة العسر تمرُّ بمرحلة الفشل Failure وهي مرحلةٌ قد تستغرق عدَّة سنواتٍ تتراوح بين 5 و10 سنوات، تمرُّ فيها الشركة بعدّة مراحل قبل أن تصل إلى العسر الماليّ الذي ينهي حياتها، والمرحلة الأولى من مراحل الفشل هي من أخطر المراحل، حيث أن الشركة في هذه المرحلة تكتسب عيوباً كامنةً لا ينتج عنها أيّة أخطاءٍ أو فسادٍ واضحٍ في أداء المنشأة ولا يمكن اكتشافها من خلال القوائم الماليّة[5]، ولضعف حوكمة الشركات الأثر الكبير في وصول الشركة إلى هذه المرحلة، ومن ناحية أخرى أصبحت حوكمة الشركات عاملاً من عوامل تقييم الاقتصاد وبدائل الاستثمار[6]، بالتالي فإنّ الحوكمة هامّة لكلٍّ من المنشأة والمستثمرين على حدٍّ سواء.

و تأتي أهميّة حوكمة الشركات على ثلاثة صعدٍ: الاقتصاديّ، والقانونيّ، والاجتماعيّ.

---

[1] Roussey, R. 2000. **A Case for Global Corporate Governance Rules:** An Auditor's Perspective. **International Journal of Auditing**- Intd.Audit.4:(203-211).P205.

[2] Estanislao, J. 2002. **East Asia's Financial Meltdown:** Why corporate governance matters. Center for International Private (CIPE).p1.

[3] أبو العطا – نرمين،**مرجع سبق ذكره**،ص4.

[4] د. داغستاني- عبد العزيز، **حوكمة الشركات**، مجلة عالم الإقتصاد، العدد 162، 2005.

[5] اسلامبولي- مرام، **التعثر المالي وأساليب التنبؤ به**، (بدون ناشر)، دمشق،2003،ص11.

[6] Berglof, E.,and Claessens, S. 2004. **Corporate Governance and Enforcement**. (CITE)..

1-1-3-1: على الصعيد الاقتصاديّ:

يمكن تحديد أهميّة حوكمة الشركات على الصعيد الاقتصاديّ من خلال ما يلي:

- تعمل حوكمة الشركات على الحفاظ على حقوق المستثمرين وخصوصاً حقوق الأقليّة منهم، ممّا يضمن قدراً ملائماً من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب على استثماراتهم، من خلال ضمان الشفافيّة في عمل الشركات، ووصول المعلومات التي تُهمُّ أصحاب المصالح بشكلٍ كامل وصحيح.
- تعظيم القيمة السوقيّة لأسهم الشركة، وتدعيم القدرة التنافسيّة للشركة في أسواق المال العالميّة في ظلِّ الأدوات والآليّات الماليّة الجديدة، وأن تكون الاندماجات والإستحواذات التي تقوم بها الإدارة معتمدة على دراسة دقيقة[1].
- توفير مصادر تمويل محليّة أو عالميّة للشركات من خلال أسواق المال، وخصوصاً في ظلّ الحاجة المتزايدة لرأس المال الكبير التي تتجاوز قدرة الجهاز المصرفيّ.
- تجنّب الوقوع في مشاكل محاسبيّة وماليّة، بما يعمل على تدعيم استقرار نشاط الشركات العاملة ضمن هذا الاقتصاد.
- وعلى مستوى الاقتصاد الوطنيّ: يُساعد التطبيق الجيّد لمبادئ حوكمة الشركات على تحقيق معدّلات نموٍّ مرتفعةٍ ومستمرة، من خلال ترسيخ عدد من معايير الأداء، والعمل على تدعيم الأسس الاقتصاديّة بالأسواق، وكشف حالات التلاعب والفساد وسوء الإدارة، مما يزيد الثقة بالاقتصاد الوطنيّ والحدّ من التقلبات الشديدة، وهذا يُعمِّق فعاليّة سوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدّخرات ورفع معدّلات الاستثمار.

1-1-3-2: على الصعيد القانونيّ:

تتداخل قواعد حوكمة الشركات مع عددٍ من القوانين، مثل: قوانين الشركات، وقوانين الضّرائب، وقوانين أسواق المال، وقوانين البنوك، والإيداع والحفظ المركزيّ، ومعايير المحاسبة والمراجعة، وقوانين المنافسة ومنع الاحتكار، والعمل والخصخصة وغيرها.

حيث تُعَدُّ التشريعات الحاكمة واللوائح المنظِّمة لعمل الشركات العمود الفقريّ لآليات حوكمة الشركات، من خلال قيام القوانين والقرارات بتنظيم العلاقة بين الأطراف المعنيّة في الشركة والاقتصاد ككل، وتعمل على الوفاء بحقوق الأطراف المتعدّدة في الشركة من حملة الأسهم ومجلس الإدارة والمديرين والعاملين والمقرضين والبنوك ... وغيرهم.

[1] Brown, L. and Caylor, M. 2005. **Corporate Governance and Firm Valuation**. Georgia State University.P19.

وتأتي أهميّة حوكمة الشركات من الناحية القانونيّة، من دورها في التغلّب على سلبيّات تنفيذ التعاقدات الناتجة عن الممارسات السلبيّة التي تُخالف العقود المبرمة أو القوانين والقرارات والنظم الأساسيّة للشركة وخصوصاً الناجمة عن فساد وسوء الإدارة.

وفي هذا المجال اقترحت مؤسسة التمويل الدوليّة(*)Institute of International Finance أن تُصدِر الدول بنوداً تشريعية تخصُّ حوكمة الشركات يتمُّ تضمينها في قوانين أسواق المال وقوانين الشركات المحليّة مترافقةً مع كفاءة المناخ التنظيميّ والرقابيّ، والاهتمام بمسألتي: الإفصاح والشفافيّة، والمعايير المحاسبيّة السلمية.

وتجاوباً مع هذا، صدر قانون "Sarbanes-Oxley" في عام 2002 في الولايات المتحدة الأمريكيّة، الذي يؤكّد على أهميّة انتهاج آليات دوريّة وسريعة لأحداث الإفصاح والشفافيّة الفعَّالة، وتطلّب هذا القانون التأكيد على إحداث لجان مراجعة داخليّة مكوّنة من أعضاء مستقلين لمتابعة أعمال المراجعة في حياديّة تامّة، كما أشار إلى أهميّة إنشاء جهاز يُتابع ويُراقب أداء شركات المحاسبة والمراجعة لضمان كفاءة أداء مهامها[1].

3-3-1-1: على الصعيد الاجتماعيّ:

تبرز حوكمة الشركات من تركيزها على صلاح الشركة والذي يمكن أن يكون نواةً لإصلاح الاقتصاد ككل، فإذا فسدت الإدارة تؤدي لفساد الشركة، والضرر يمكن أن يمتدّ إلى عدد كبير من فئات الاقتصاد والمجتمع. فحوكمة الشركات تهتمّ بأصحاب المصالح سواء كانوا على صلةٍ مباشرةٍ أو غير مباشرةٍ مع الشركة، حيث أنّ أداء الشركات يمكن أن يؤثر على الوظائف والدخول والمدّخرات ومستويات المعيشة، وغيرها من الأمور المرتبطة بحياة الأفراد والمؤسسات في المجتمع[2].

لذلك فإنّ المسؤولية الاجتماعيّة للشركات تتطلّب اهتمام الشركة بتطوير الصناعة واستقرار الاقتصاد وتقدُّم ونموّ المجتمع ككل وليس فقط تدعيم مكانة وربحيّة الشركة، ومن ناحية أخرى تترافق العولمة مع التطورات في مجالات الاتصالات وازدياد الوعي بالظلم الاجتماعيّ، والذي يُساهم في إحداث تغيير في نظرة مجتمع اليوم تجاه الدور الذي تلعبه شركات الأعمال. ومن ناحية أخرى، لتتمكن أيّ شركةٍ من شركات الأعمال من الاستمرار اليوم ينبغي عليها أن تشارك في

(*)**مؤسسة التمويل الدولية:** هي أحد أعضاء مجموعة البنك الدولي، وهي ملتزمة بتشجيع المشاريع المستدامة في البلدان النامية الأعضاء بها.

[1] أبو العطا- نرمين،**مرجع سبق ذكره،** ص5.

[2] **المرجع السابق،** ص6.

جوانب المجتمع المحليّ، ويجب أن تكون الشركة تخضع للمساءلة عن التزامها في الإطار الأشمل لرفاهيّة وتقدّم المجتمع، حتى بات يطرح اليوم في مجال التسويق مصطلح جديد يُدعى بالتسويق الأخلاقيّ للشركات الذي أصبح عنصر تنافسٍ بين الشركات. وتداركاً للتكاليف التي قد تنتج عن المسؤوليّة الاجتماعيّة يمكن أن يتمّ تحديد الإعانات الاجتماعيّة التي تقدّمها الشركات بنقاطٍ معيّنةٍ ومدروسة تتناسب مع إمكانات الشركة وتغطي جوانب المسؤوليّة الاجتماعيّة على الشركة. أما بالنسبة للضغوط الاجتماعيّة التي قد تتعرّض لها الشركات يجب أن يكون هناك قناة تستطيع الشركات من خلالها تثقيف الناس حول أعمالها، ومدى التكاليف التي تتكبّدها الشركة، وأنّ ما يدفعه المستهلكون مقابل منتجات الشركة متوافق مع تكاليف وصول هذا المنتج إليهم[1].

[1] **الحوكمة الشركاتية من منظور تجاري**، 2005.
http://usinfo.state.gov/jornals/ites/0205/ijea/kenney.htm

المبحث الثاني:

مبادئ حوكمة الشركات

The Principles of Corporate Governance

أخذت منظمة التعاون الاقتصاديّ والتنمية (OECD)* على عاتقها في إطار عملها في مجال حوكمة الشركات وضع مبادئ لحوكمة الشركات مُستنِدةً إلى تجارب المبادرات الوطنيّة للأعضاء فيها.

وقد تمّ العمل على المبادئ من قبل المجموعة الاستشاريّة لقطاع الأعمال المعنيّة بحوكمة الشركات والتابعة للمنظمة المذكورة، وشارك المجموعة في هذا عدد من اللجان التابعة للمنظمة ومن بينها: لجنة الأسواق الماليّة، لجنة الاستثمار الدولي والشركات متعدّدة الجنسيّة، ولجنة سياسات البيئة. وتمَّ الاستفادة من إسهامات عددٍ من الدول غير الأعضاء في المنظمّة، إضافة إلى إسهامات البنك الدوليّ وصندوق النقد الدوليّ وقطاع الأعمال والمستثمرين والاتحادات المهنيّة وغيرها من الأطراف المعنيّة بالموضوع، وصولاً إلى مجموعة من المبادئ أعلنتها المنظمّة عام 1999.

تستهدف المبادئ مساعدة حكومات الدول في جهودها لتقييم وتحسين الأطر القانونيّة والمؤسسيّة والتنظيميّة لموضوع حوكمة الشركات في تلك الدول، بالإضافة إلى توفير الخطوط الإرشاديّة والمقترحات لأسواق الأوراق الماليّة والمستثمرين والشركات وغيرها من الأطراف التي لها دور في وضع أساليب سليمة لحوكمة الشركات.

تركّز المبادئ التي تمّ وضعها على الشركات المدرجة في أسواق المال، ومع هذا تُعدُّ أداةً مفيدةً - إلى حدٍّ ما- فيما يتعلّق بالشركات التي لا تتداول أسهمها في السوق الماليّ، ومن جانبٍ آخر فإن المبادئ الموضوعة لا تحلُّ مكان مبادرات القطاع الخاص فيما يتعلق بالتفاصيل المتعلقة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات.

ويعتمد إطار حوكمة الشركات على البيئة القانونيّة والتنظيميّة والمؤسسيّة، ولكن هناك أيضاً عوامل أخرى تؤثر على سمعة الشركة ونجاحها في المدى الطويل، مثل: أخلاقيّات المهن، وإلمام الشركات بالمصالح، والاهتمامات الاجتماعيّة والبيئيّة داخل المجتمعات التي تعمل فيها، وتركّز المبادئ على المشكلات المقترنة بأساليب حوكمة الشركات والتي تنتج عن الفصل بين الملكيّة والرقابة، إضافةً للقضايا التي تتصل بعمليات صنع القرار في الشركات، ومجموعة القضايا المختلفة ذات التأثير على الشركات والتي لا تتناولها المبادئ بشكلٍ كافٍ، تعالجها المنظّمة من خلال عددٍ من

---

* OECD: (بالانكليزية: Organization for Economic Co-operation and Development) وهي منظمة دولية مكونة من مجموعة من البلدان المتقدمة التي تقبل مبادئ الديمقراطية التمثيلية واقتصاد السوق الحر، نشأت عام 1948 وفي عام 1960 تم إصلاحها لكي تكون منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وتضم حاليا ثلاثين عضواً.

الأدوات من بينها الخطوط الإرشادية للشركات متعدّدة الجنسيّات، والمعاهدة والتوصيات بشأن الرشوة.

وإنّ هذه المبادئ ليست مُلزمة، كما أنّها لا تستهدف تقديم توجيهات تفصيليّة للتشريعات الوطنيّة، بل تُعتبَر مرجعاً وبالإمكان استخدامها من قبل صانعي السياسة عند إعداد الأطر القانونيّة والتنظيميّة لأساليب الحوكمة المحليّة بما يتناسب مع ظروف الدولة الاقتصاديّة والاجتماعيّة، كما يترك للحكومات وأطراف السوق الحريّة الكاملة لتحديد الكيفيّة التي يتمّ بموجبها تطبيق هذه المبادئ، مع الاهتمام بإدخال تغييرات مستمرّة على الأساليب بما ينسجم مع التغيّرات المتسارعة في العالم ويواكب المتطلبات الجديدة.

وسوف يتناول هذا المبحث مبادئ حوكمة الشركات كما يلي[1]:

1-2-1: المبدأ الأول: حقوق المساهمين.

1-2-2: المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين.

1-2-3: المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.

1-2-4: المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافيّة.

1-2-5: المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة.

1-2-6: المبدأ السادس: تأمين الأسس لإطار حوكمة فعّالة على الشركات.

[1] مراجع رئيسية:

OECD Principles and Annotations on Corporate Governance,(Center for International Private Enterprice CIPE) ,2003.

OECD Principles of Corporate Governance,(Organization for Economic Co-operation and Development), 2004.

مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات. **حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين،** الطبعة الثالثة. ترجمة: سمير كريم. إصدار: مركز المشروعات الدولية الخاصة. واشنطن، 2003. ص145-151.

1-2-1:المبدأ الأول: حقوق المساهمين:

The Rights of Shareholders:

ينبغي أن يكون إطار حوكمة الشركات قادراً على حماية وتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم.

ترتكز حقوق المساهمين في التأثير في الشركة على مجموعة من القضايا الأساسيّة، مثل اختيار أعضاء مجلس الإدارة، أو غيرها من وسائل التأثير على تركيبة المجلس، إضافةً إلى إدخال تعديلات على الوثائق والمستندات الأساسيّة للشركة، وإقرار التعاملات الماليّة غير العاديّة وغيرها من المسائل المحدّدة في النظام الأساسيّ واللوائح الداخليّة للشركة، كما قد تضيف التشريعات المحليّة حقوق إضافيّة للمساهمين مثل: الموافقة على أو اختيار مراقبي الحسابات، أو الموافقة على توزيع الإرباح... وغيرها.

ويتضمّن هذا المبدأ ما يلي:

1. تشمل الحقوق الأساسيّة للمساهمين:

أ- ضمان أساليب تسجيل حقوق الملكية. ب- نقل أو تحويل ملكيّة الأسهم.

ج- الحصول على المعلومات الخاصّة بالشركة في الوقت المناسب وبصورةٍ منتظمة.

د- المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.

ه- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة. و- الحصول على حصص من أرباح الشركة.

2. للمساهمين الحقّ في المشاركة أو على الأقلّ الحصول على معلوماتٍ كافيةٍ عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسيّة في الشركة، مثل:

أ- التعديلات في النظام الأساسي للشركة أو في مواد التأسيس أو غيرها من الوثائق والمستندات الحاكمة لنشاط الشركة. ب- الموافقة على إصدار أسهم جديدة. وغيرها

3- ينبغي أن تُتاح الفرصة للمساهمين بالمشاركة الفعّالة والتصويت في الاجتماعات العامّة للمساهمين، وإحاطتهم علماً بالقواعد الناظمة لاجتماعات المساهمين:

أ- يتعيّن أن يتوفر للمساهمين معلوماتٍ في التوقيت المناسب عن تواريخ وأماكن وجداول أعمال الاجتماعات العامّة، بالإضافة إلى تزويدهم بمعلوماتٍ كاملةٍ وفي التوقيت المناسب عن المسائل التي يتمّ اتخاذ قرارات بشأنها في الاجتماعات.

ب- يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه أسئلة لمجلس الإدارة والحصول على إجابات عليها من الإدارة التنفيذيّة ومن مجلس الإدارة، كما يُتاح لهم إضافة موضوعات إلى جدول أعمال الاجتماعات العامّة ولكن ضمن حدودٍ معقولةٍ تجنُّباً لمحاولات التشويش وإحداث الاضطرابات، ويتمّ ذلك عن طريق تبسيط تسجيل التعديلات والقرارات.

ج- ينبغي أن يتمّكن المساهمون من التصويت بصفة شخصيّة أو بالإنابة، وبذل جهود لتمكين المساهمين من المشاركة من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة باستخدام وسائل اتصال إلكترونيّة آمنة، وضمان سلامة عدّ وتسجيل الأصوات وإعلان النتائج في الوقت المناسب، كما يجب أن يتمّ إعطاء نفس الوزن للأصوات المختلفة.

4- ينبغي الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسماليّة التي تمكّن عدداً معيّناً من المساهمين من تملّك درجةٍ معيّنةٍ من السيطرة على قرارات الشركة بشكل لا يتناسب مع حقوق الملكيّة.

5- ينبغي السماح لآليات الرقابة على الشركات بالعمل على نحو يتسم بالكفاءة والشفافيّة:

أ- يجب الإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم قدرات الرقابة على الشركات في أسواق رأس المال، وينطبق هذا على التعديلات غير العاديّة مثل عمليات الاندماج وبيع نسبٍ كبيرةٍ من أصول الشركة، كما ينبغي أن يتمّ إجراء التعاملات الماليّة بأسعار تتسم بالشفافيّة في ظروفٍ عادلةٍ تحمي حقوق المساهمين بمختلف فئاتهم.

ب- يجب عدم استخدام آليات مكافحة الاستحواذ بهدف تحصين الإدارة التنفيذيّة من المساءلة، فقد يكون هدف هذه الآليات أحياناً حماية الإدارة من عمليات المتابعة التي يضطلع بها المساهمون.

6- ينبغي أن يأخذ المساهمون في الحسبان التكاليف والمنافع المترتبة على ممارسة حقوقهم التصويتية وإجراءات التحليل اللازمة لذلك.

وأخيراً إنّ أهمّ ما يطلبه المساهم هو زيادة قيمة السهم، وتعظيم قيمة السهم بما يعود بالنفع على جميع الأطراف في الشركة بما فيهم الدوائر الضريبيّة[1].

1-2-2:المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين:

The Equitable Treatment of Shareholders:

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة للمساهمين بما فيهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعليٍّ في حال انتهاك حقوقهم.

ومن بين الوسائل التي يمكن للمساهمين استخدامها لفرض حقوقهم هي القدرة على إقامة دعاوى ضدَّ المديرين وأعضاء مجلس الإدارة، وهي مفيدة وتكون فعّالة عندما تؤمّن الحصول على تعويضات عن الأضرار مقابل تكلفة مناسبة ودون تأخير زائد، وهذا يعتمد على وجود نظامٍ قانونيٍّ يؤمّن الآليات المناسبة لمثل هذه الدعاوى القانونيّة عندما يقدّم المساهم مستنداتٍ مناسبةٍ، ولكن بالمقابل قد يكون هناك مخاطر الإسراف في رفع دعاوى ضدَّ أنشطة الشركة، ولهذا وضعت العديد

[1] د.حماد- طارق عبد العال،**مرجع سبق ذكره**، ص59.

من النظم القانونيّة أحكاماً تتعلّق بحماية المديرين وأعضاء مجلس الإدارة من إساءة استخدام الحقّ في إقامة دعاوى قضائيّة، مثل إجراء اختبارات للمستندات التي يتقدَّم بها المساهمون لدراسة كفايتها لتقديم دعاوى قضائيّة، لذلك تأتي كفاءة هذا الأسلوب من التوازن بين السماح بالدعاوى من قبل المساهمين وبين الإسراف في استخدام الدعاوى القضائيّة.

1. ينبغي تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين من خلال:

أ- يجب أن يحصل جميع المساهمين ضمن كلّ فئةٍ من فئات المساهمين على نفس حقوق التصويت، ويجب أن يحصل المساهمون على المعلومات الخاصّة بحقوق التصويت لكلّ فئةٍ من فئات المساهمين قبل شرائهم للأسهم، فقد يكون هناك أسهم تتمتّع بأولويّة في الحصول على الأرباح دون حقوق تصويت ويكون لها أسعار تبادليّة مختلفة عن أسعار الأنواع الأخرى من الأسهم ذات حقّ التصويت، وأن تُعرَض أيّة تعديلات تتعلق بحقوق التصويت على المساهمين ليصوّتوا عليها ، ويتمّ عادةً تقديم مقترحات تغيير حقوق التصويت إلى اجتماع المساهمين، وأن يكون مُقدّموا الاقتراح هم أغلبيّة معيّنة من الأسهم صاحبة الحقّ بالتصويت، ويتأثرون بهذا التغيير ليصوّت عليها المساهمون أصحاب الحقّ بالتصويت.

ب- يجب أن يتمّ التصويت بواسطة أمناءٍ أو أشخاصٍ معيّنين تمّ الموافقة عليهم من قبل ملاك الأسهم، فلا يحقّ للمؤسسات الماليّة التي تستثمر أسهم المساهمين التصويت تلقائيّاً نيابةً عنهم، بل يجب على هذه الجهات أن تُطلِع المساهمين على عمليّات التصويت المرتقبة ليقرّروا فيما إذا كانوا سيصوّتوا شخصياً أم سيُفوّضون ذلك لها.

ج- يجب أن تسمح العمليات والإجراءات المتعلّقة بالاجتماعات العامّة للمساهمين بتحقيق معاملةٍ متكافئةٍ لكافّة المساهمين، حيث أنّ بعض إدارات الشركات حاولت أن تقف أمام محاولات الأقليّة من المساهمين أو المساهمين الأجانب للتأثير على توجُّهات الشركات بوضع معوّقات وعراقيل أمام التصويت أو الحضور للاجتماع أصلاً، مثل إلزام المساهم بالحضور الشخصيّ.

2- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتصف بالإفصاح والشفافيّة:

فقد يقوم أشخاص تربطهم علاقات وثيقة بالشركة باستغلال تلك العلاقات لغير صالح الشركة والمساهمين، ولذلك فإنّ عمليّات التداول المستندة إلى معلوماتٍ داخليّةٍ محظورةٍ تنطوي على إعاقة ممارسات حوكمة الشركات، حيث تمثّل خرقاً لمبادئ المعاملة المتكافئة للمساهمين، لذلك يتعيَّن اتخاذ الإجراءات التي تكفل معالجة هذه الفجوات.

3- يجب أن يتمّ الطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيّين الإفصاح عن أيِّة مصالح خاصّة بهم قد تتصّل بعمليّات ومسائل من شأنها التأثير على الشركة.

3-2-1:المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

The Role of Stakeholders:

تهتمّ حوكمة الشركات بتشجيع التعاون بين الشركة والأطراف المتعدّدة من أصحاب المصالح في مجال فرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات والقائمة على أسس ماليّة سليمة، وينبغي أن تُدرك الشركات أن مساهمة أصحاب المصالح تشكّل مورداً بالغ القيمة لبناء القدرة التنافسيّة للشركات وتدعيم مستويات ربحيّتها، ويتمّ هذا من خلال الاعتراف بمصالح الأطراف المختلفة وإسهاماتهم في نجاح الشركة، ومن أصحاب المصالح المورّدين والعاملين الداخليّين في الشركة والمقرضين...، ومن أصحاب المصالح المهمّين والذين قلّما يتمّ الانتباه إليهم هي الإدارة الضريبيّة حيث تتأثر بالنظام الداخليّ للشركة، لأنّ علاقتها تقوم على الربح الذي يتمّ الاعتراف به والذي يتمّ الاعتماد عليه لحساب الربح الضريبيّ الذي يتمّ اقتطاع الضريبة على أساسه، وكما تتأثر الدوائر بالشركة كذلك تتأثر الشركة بالدوائر الضريبيّة وكذلك المساهمون وأصحاب المصالح، حيث أنّ الشفافيّة مع الدوائر الضريبيّة وعدم وجود فضائح تهرُّب تزيد الثقة بالشركة، وخصوصاً عندما تكون سياسات الشركة الضريبيّة ومواقفها من مخاطر الضريبة واضحة، وإنّ أهمّ التأثيرات لبعث الثقة في نفوس أصحاب المصالح ومنها الإدارة الضريبيّة، أن تستغني الإدارة الضريبية عن أحد ردود أفعالها على سوء الإدارة والتهرّب والذي كان يتمّ بزيادة المعدّلات الضريبيّة، وتوفّر تعاون أكبر بين هذه الإدارة وإدارات الشركات في وضع التشريعات الضريبيّة مما يخفّف فجوة الضريبة وبما لا يشكّل إجحاف لأيّ طرفٍ، ويلاحظ انخفاض النزاعات الضريبيّة التي قد تنشأ عن عدم الموضوعيّة واختلاف الفهم والتفسير لبعض نصوص التشريع الضريبيّ، ويلاحظ ازدياد فعاليّة إدارة المخاطر الضريبيّة دون اللجوء إلى التهرّب الضريبيّ[1]، بحيث يتمّ التوفيق بين أولويّة الربح الموجود ضمنيّاً لدى الشركات والذي يمثل المحرّك الرئيسيّ لقرارات الشركة ومقاييس الأداء وبين الالتزام بالضريبة، والابتعاد عن تخطيط الضريبة الإبداعيّ والتي تأصّلت بعد فضيحة Enron[2].

وقد أدّت هذه الضغوط إلى إبراز مسألة الضرائب لتصبح مسألة اقتصاديّة رئيسيّة، وأصبحت القرارات المتعلّقة بالضريبة من المسائل الإستراتيجيّة بالنسبة لمجالس الإدارة.

وتتمثل البنود التفصيليّة لهذا المبدأ فيما يلي:

---

[1] عبد الخالق، أسامة. 2004. **"حوكمة المنظومة الضريبية كعامل أساسي لتنمية الحصيلة الضريبية وجذب الاستثمارات"**. المؤتمر الضريبي الرابع(أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية)، مصر.ص5.

[2] Sutcliffe, B. 2006. **The Impact of Corporate Governance on Tax Function**. International Conference of Corporate Governance and Bord leadership

1. ينبغي أن يؤكّد إطار ممارسات حوكمة الشركات على احترام حقوق أصحاب المصالح والتي يحميها القانون، وأن تتعهّد الشركات باحترام الحقوق الإضافيّة التي لا تتناولها التشريعات، ويدفع الاهتمام بسمعة الشركة وأدائها إلى الاعتراف بنطاق أوسع من المصالح.
2. يجب أن تتاح الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويضات في حال انتهاك حقوقهم المحميّة بالقوانين.
3. يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليّات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء، مثلاً: تستعين بخبراء الضرائب وبالدوائر الضريبيّة في القرارات المتعلّقة بالضريبة والتي يكون لها تأثير متبادل على الطرفين.
4. حينما يشارك أصحاب المصالح في ممارسات حوكمة الشركات ينبغي أن تكفل لهم الحصول على المعلومات اللازمة لذلك، مثلاً: عند تدخّل الإدارة الضريبيّة يجب أن تكون مطمئنّة أنّ الربح المحاسبيّ قد تمّ قياسه والإفصاح عنه بدقّة وشفافيّة، وأكثر من هذا أن يكون هذا الربح قد تمّ التوصل إليه من خلال قرارات رشيدة لمجلس الإدارة[1].

4-2-1: المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافيّة:

Disclosure and Transparency:

ينبغي أن تكفل ممارسات حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كلّ المسائل الماديّة التي تتعلّق بالشركة، بما في ذلك الوضع الماليّ والأداء والملكيّة ووضع حوكمة الشركة فيها.

ويُعتبَر الإفصاح ذو أهميّة كبيرة من جهة أهميّته بالنسبة لقدرة المساهمين على ممارسة حقوقهم التصويتيّة، ويمكن أن يمثل أداة قويّة للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين، ويساعد على جذب رؤوس الأموال والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال، ويحسّن مستويات فهم الجمهور لهياكل وأنشطة الشركة.

ويجب أن تكون المعلومات المُفصَح عنها كافية، ولكن هذا لا يعني الإفصاح عن المعلومات التي قد تؤدي للإضرار بالمركز التنافسيّ للشركة ما لم يكن هذا الإفصاح لازماً لاتخاذ القرارات الاستثماريّة وتجنّب تضليل المستثمرين، وهنا قد تحدّد قوانين الدولة الحدّ الأدنى المطلوب الإفصاح عنه والذي له تأثير هام على القرارات الاقتصاديّة التي يتخذها مستخدمو المعلومات.

1- ينبغي أن يشمل الإفصاح على الأقلّ على المعلومات الأساسيّة المتعلقة بما يلي:

أ- النتائج الماليّة والتشغيليّة للشركة: ويتمّ تقديمها عن طريق التقارير الماليّة والتي يدققها مدقق الحسابات، وتُبيّن هذه القوائم الأداء الماليّ والموقف الماليّ للشركة، وحساب الأرباح والخسائر، وقائمة التدفقات النقديّة، وتُمكّن أهميّة هذه القوائم من المتابعة وتقديم الأسس اللازمة لتقييم أسهم

[1] د.عبد الخالق-أسامة،**مرجع سبق ذكره**، ص2.

وسندات الشركة، كما تتضمّن التقارير السنويّة بياناً بمناقشات إدارة الشركة وتحليلها للنتائج التشغيليّة، ويجب أن تضمن الشفافيّة عدم وجود تلاعبات بالقوائم بهدف تخفيف تقلّبات الدخل من خلال تكوين احتياطيّاتٍ مستترةٍ في السنوات المزدهرة وتخزينها لدفعها في السنوات الرديئة، فيجب الإفصاح عن الاحتياطيّات الظاهرة التي يتمّ تكوينها وسبب تكوينها وأسباب التغيّرات التي قد تحصل في الطرق المحاسبيّة المتّبعة والتي قد تستخدمها الإدارة لتكوين احتياطيات مستترة (مثل طرق الاهتلاك والمخزون)[1].

وتعتبر البيانات الماليّة مهمّة للدوائر الضريبيّة، والإفصاح عنها بشكل سليمٍ وكاملٍ هو ما تهتمّ به هذه الدوائر لتكون مطمئنّة أنّ ما يتمّ اقتطاعه يمثل الضريبة العادلة لأرباح هذه الشركات.

ب- أهداف الشركة: الإفصاح عن سياسات الشركة المتعلّقة بأخلاقيّات المهنة ونشاط الشركة الاجتماعيّ والبيئة، وهذا مهمّ لبثّ الثقة في نفس المستثمرين وأصحاب المصالح ومن بينها الدوائر الضريبيّة.

ج- حقّ الأغلبيّة من حيث المساهمة وحقوق التصويت، حيث من المهمّ الإفصاح عن هيكل ملكيّة الشركة وحقوق المساهمين، والإفصاح عن البيانات المتصلة بكبار المساهمين وغيرهم ممّن لديهم حقّ السيطرة على الشركة ومعلومات عن حقوق التصويت الخاصّة واتفاقات المساهمين.

د- أعضاء مجلس الإدارة والمديرون التنفيذيّون الرئيسيّون والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم، حيث أنّ خبرة ومهارة وكفاءة ونزاهة أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيّين من الأمور التي تبعث الثقة بالشركة، ويجب الإفصاح عمّا يحصل عليه أعضاء الإدارة من مرتبات ومكافآت وحوافز ليتمكّن المستثمرون من تقييم تكاليفها ومنافعها ومدى فعاليّة الخطط الموضوعة في هذا المجال.

ه- عوامل المخاطرة المنظورة، وتشمل الإفصاح عن المخاطرة المتعلّقة بصناعة أو منطقة معيّنة، والاعتماد على السلع الأوليّة، والمخاطر الماليّة في السوق متضمّنة مخاطر أسعار الفائدة وأسعار العملات، والمخاطر المرتبطة بالمشتّقات الماليّة وبالتعاملات الماليّة التي لا تظهر في الميزانية، والمخاطرة المتعلّقة بالالتزامات البيئيّة، بحيث يتمّ الإفصاح بشكلٍ كافٍ دون التفصيل الزائد.

و- المسائل الأساسيّة المتصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح، ويشمل الإفصاح عن علاقات الإدارة والعاملين وسياسات الموارد البشريّة كبرامج تنمية الموارد البشريّة أو خطط تمليك الأسهم للعاملين وعلاقة الإدارة بأصحاب المصالح المختلفين.

ز- هياكل وسياسات حوكمة الشركات، ويتمّ هذا من خلال إصدار تقارير عن كيفيّة تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات، ومن العناصر الهامّة لتقييم ممارسات حوكمة الشركات الإفصاح عمّا يتعلق بتوزيع السلطة فيما بين الإدارة التنفيذيّة ومجلس الإدارة والمساهمين.

---

[1] د.حماد – طارق عبد العال،**مرجع سبق ذكره**،ص60.

2- ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عنها وفقاً لأعلى المعايير المحاسبيّة والماليّة، وينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير الماليّ وبمتطلبات عمليّات المراجعة، وهذا يُحسِّن من قدرة المستثمرين على متابعة الشركة ويؤدي إلى تحسين قابليّة مقارنة المعلومات عبر الدول المختلفة.

3- يجب إجراء مراجعة سنويّة عن طريق مراجعٍ مستقلٍ ممّا يؤمّن التدقيق الخارجي والموضوعيّ للأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم الماليّة، وهنا يجب الاهتمام بدرجة استقلال مدقق الحسابات وزيادة درجة مساءلتهم أمام المساهمين، وتطبيق معايير المراجعة والالتزام بأخلاق المهنة، ومن المهمّ تقوية لجان المراجعة الداخليّة التابعة لمجالس الإدارة، ومن المهمّ أيضاً أن يكون هناك رقابة على أعمال مدقق الحسابات الأخرى عدا المراجعة والتي قد تؤثر على حياديّة دوره المُفترَض.

4- ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانيّة حصول مستخدميّ المعلومات عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة، فقنوات نقل المعلومات لها من الأهميّة ما يوازي أهميّة محتوى المعلومات ذاته، وإن تصنيف المعلومات والوصول إليها يمكن أن يتصف بمشقَّة وارتفاع في التكلفة، ولذا يتمّ في بعض الدول حفظ واسترجاع ملفّات تقارير الشركات ومستنداتها إلكترونيّاً، وقد أمَّن الإنترنيت وتكنولوجيا المعلومات الحديثة الفرصة لتحسين عمليّة توزيع المعلومات.

5-2-1: المبدأ الخامس: مسؤوليّات مجلس الإدارة:

The Responsibilities of the Board:

يجب أن تكفل حوكمة الشركات المتابعة للإدارة التنفيذيّة من قبل مجلس الإدارة، وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

وتتفاوت مجالس الإدارة من هذه الناحية من دولة لأخرى، ففي بعض الدول تنتشر المجالس ذات المسؤوليّة وهو النظام الذي يفصل بين الوظيفة الإشرافيّة والإداريّة، وفيه مجلس إشرافيّ أعضاؤه بالكامل غير تنفيذيّين ومجلس إدارة بكامله أعضاء تنفيذيّين، وفي دول أخرى يوجد مجلس موحّد يجمع بين أعضاء تنفيذيّين وأعضاء غير تنفيذيّين.

وصار مُناط بمجلس الإدارة مهام تتجاوز دوره في توجيه إستراتيجيّة الشركة، ولكي يتسنَّى لمجلس الإدارة الاضطلاع بمسؤوليّاته بصورةٍ فعّالةٍ يتعيّن أن يتوفّر له درجة من الاستقلال عن الإدارة التنفيذيّة، ومن المسؤوليّات الهامّة لمجلس الإدارة مسؤوليّة تنفيذ النظم التي تُصاغ لضمان التزام الشركة بالقوانين السارية (بما في ذلك قوانين الضرائب)، وأن تأخذ المجالس بعين الاعتبار

مصالح كافّة الأطراف مع الشركة (ومنها الإدارة الضريبيّة) وأهميّة مراعاة المعايير البيئيّة والاجتماعيّة.

ويحدّد المبدأ مسؤوليّات مجلس الإدارة في الشركات بالتالي:

1. يجب أن يتخذ أعضاء مجلس الإدارة قراراتهم على أساس توافر كامل المعلومات بالأمانة والمسؤوليّة والعناية الواجبة، وأن يتمّ ذلك تحقيقاً لمصالح الشركة والمساهمين، وتنصّ القوانين في بعض الدول على قيام مجالس الإدارة بالعمل لصالح الشركة مع الأخذ بعين الاعتبار لمصالح المساهمين والعاملين وبقيّة أصحاب المصالح ومن بينها الدوائر الضريبيّة.
2. عندما يكون لقرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين فإنّ على مجلس الإدارة العمل على تحقيق معاملة متكافئة لجميع المساهمين.
3. يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية في الدولة (ومنها قوانين الضرائب)، وأن يأخذ بعين الاعتبار اهتمامات كافّة أصحاب المصالح.
4. يتعيّن على مجلس الإدارة أن يقوم بمجوعة من الوظائف الأساسيّة من بينها:

أ- مراجعة وتوجيه إستراتيجيّة الشركة، وخطط العمل، وسياسات المخاطرة، والموازنات السنويّة، ومتابعة أداء الشركة، والإشراف العام على الإنفاق الرأسماليّ، وعمليّات الاستحواذ وبيع الأصول.

ب- اختيار المديرين التنفيذيّين، وتحديد مرتباتهم وحوافزهم، ومتابعتهم والإشراف على تخطيط المسار المهنيّ للعاملين.

ج- متابعة وإدارة أشكال تعارض المصالح المحتملة بين الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين.

د- مراجعة مرتبات وحوافز الإدارة، وضمان الشفافيّة في ترشيح أعضاء المجلس.

ه- ضمان عنصر الأمانة في التقارير الماليّة التي تصدرها الشركة بما في ذلك استقلاليّة عمليّات المراجعة، ووجود نظم ملائمة للرقابة والالتزام بالقوانين، وهذا من الأمور الهامّة للدوائر الضريبيّة في تحديدها لضرائب الشركات.

و- متابعة فعاليّة أساليب إدارة الشركات وإدخال التعديلات اللازمة عليها.

ز- الإشراف العام على عمليّة الإفصاح عن البيانات وقنوات الاتصال.

5. يجب أن يتمكّن مجلس الإدارة من التقييم الموضوعيّ لشؤون الشركة على نحو مستقلّ عن الإدارة التنفيذيّة، واستقلال مجلس الإدارة يتطلّب وجود عددٍ كافٍ من أعضاء المجلس من غير العاملين الدائمين في الشركة وممّن لا يرتبطون بشكل وثيق مع الشركة وإدارتها التنفيذية بروابط اقتصاديّة أو عائليّة أو غيرها من الروابط، وهذا لا يمنع من تعيين المساهمين أعضاء بمجالس الإدارة، وهنا يجب الانتباه لما يلي:

أ- يجب أن تراعي مجالس الإدارة تعيين عددٍ كافٍ من أعضاء المجلس غير التنفيذيّين والذين تتوافر لديهم القدرة على ممارسة الأحكام المستقلّة بالنسبة للمهام التي يُحتمَل أن تنطوي على تعارض المصالح، ومن أمثلة هذه الأحكام: إعداد التقارير الماليّة، واختيار كبار المديرين، وتحديد مرتبات وحوافز المديرين وأعضاء مجلس الإدارة.

وهنا من المهمّ وجود حدّ أدنى لعدد الأعضاء المستقلين، إن لم يكن جميع الأعضاء من المستقلين.

ب- ينبغي أن يخصّص أعضاء مجلس الإدارة وقتاً كافياً لمباشرة مسؤوليّاتهم، وقد قامت بعض الدول بتحديد حدٍّ أقصى لعدد الشركات التي يشغل الفرد عضويّة مجالسها، ووجدت بعض الشركات من المفيد امتلاك أعضاء مجالس الإدارة للمهارات المناسبة عند التعيين وأن يظلّ الأعضاء متابعين للقوانين والإجراءات وإلمامهم بالتغيرات التي تطرأ على المخاطر التجاريّة.

6. يجب أن يتوفّر لأعضاء مجالس الإدارة الحصول على المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت الملائم، فالأعضاء غير العاملين في الشركة لا يمكنهم الحصول على المعلومات بنفس الصورة التي تتوفّر للمديرين، لذا لا بدَّ من توفير قنوات اتصال لهم للحصول على المعلومات بينهم وبين المديرين الداخليّين بالإضافة لتمكينهم من القيام باستشارات على حساب الشركة.

6-2-1: المبدأ السادس: تأمين الأسس لإطار حوكمة فعّالة على الشركات:

Ensuring the Basis for an Effective Corporate Governance Framework:

جاء هذا المبدأ في الإصدار الأخير لمبادئ حوكمة الشركات، وذلك للعمل على تلافي الانتقادات التي كانت تواجه المبادئ الخمسة التي تمّ وضعها لحوكمة الشركات، من حيث تركيزها على المحدّدات الداخليّة والتي تدرس تهيئة الظروف المناسبة لحوكمة فعّالة ولكن ضمن حدود الشركة، فأتى المبدأ الجديد ليسدَّ هذه الثغرة.

ويُركّز المبدأ الجديد على أنّ إطار حوكمة الشركات يجب أن يكون مشجّعاً لقيام أسواق شفافة وفعّالة، وأن يكون متوافقاً مع القوانين المحليّة، وأن يحدِّد بشكلٍ واضح توزيع المسؤوليّات بين مختلف السلطات الإشرافيّة والتنظيميّة والتي تفرض تطبيق القوانين في الدولة.

ولضمان إطار فعّال لحوكمة الشركات من الضروريّ أن يتمّ تأسيس أساس تشريعيّ وتنظيميّ ومؤسساتيّ فعّال وملائم، وعلى البلدان التي تريد تطبيق معايير الحوكمة مراقبة إطار حوكمة الشركات لديها، ويتضمَّن هذا الإطار التنظيميّ ومتطلّبات الإدراج وممارسات العمل بهدف إبقاء وتقوية مساهمتها في سلامة السوق والأداء الاقتصاديّ، ويجب أن تأخذ البلدان في حسبانها التفاعل والتكامل بين العناصر المختلفة لإطار حوكمة الشركات وقدرة هذه البلدان على تعزيز الجانب الأخلاقيّ وممارسات الشركات بالنسبة للشفافيّة والمسؤوليّة.

وقد أخذ هذا المبدأ النواحي التالية:

1. يجب أن يتمّ تطوير هيكل حوكمة الشركات مع الأخذ بالاعتبار لأثرها على الأداء الاقتصاديّ الكليّ، شفافيّة السوق ونزاهتها وكفاءتها، أن تشكّل عامل جذبٍ لدخول سوق المال.

   ويُعتبَر شكل الشركات المنظمة لنشاط السوق قوّة محرّكة للنموّ لمّا للبيئة التشريعيّة والتنظيميّة التي تعمل هذه الشركات من خلالها من أهميّة رئيسيّة بالنسبة لنتائج الاقتصاد ككل.

   ويقع على عاتق صنّاع السياسة مسؤوليّات وضع إطار يتمتّع بقدر كافٍ من المرونة لمقابلة احتياجات تشغيل الشركات في مختلف الظروف، وتقديم تسهيلات لتطوير فرص جديدة لخلق قيمة مضافة في اقتصاد البلد ولتحديد التوزيع الأمثل للموارد، ولتحقيق هذا الهدف يجب عليهم إبقاء تركيزهم على نتائج الاقتصاد النهائيّة والأخذ بعين الاعتبار جميع الخيارات المتاحة، وعليهم الالتزام بتحليل تأثير المتغيرات الرئيسيّة التي تؤثر على عمل الأسواق، مثل التعامل مع تضارب المصالح وشفافيّة وفعاليّة الأسواق بشكلٍ يخدم الانضباط بالنسبة لمختلف أطراف السوق وترويج ثقافة الالتزام بالمسؤوليّات.

2. يجب أن تتوافق متطلبات الحوكمة القانونيّة والتي تؤثر على ممارسة الحوكمة مع القواعد القانونيّة المحليّة، والاهتمام بإلزاميّة تطبيق هذه القوانين.

   وإذا كان هناك حاجة لتعليمات وقوانين جديدة كتلك التي تحاول معالجة عيوب السوق الواضحة، يجب أن تُصمَّم بطريقة يمكن تطبيقها في أسلوب كفء وفعّال بالنسبة لجميع أطراف السوق.

   وقد يكون تشاور الحكومة والهيئات التنظيميّة الأخرى مع الشركات ومنظمّاتها التمثيليّة وأصحاب المصالح الآخرين فعّالاً في هذا المجال، ويجب أن تكون هذه الآليات معدّة بشكلٍ يضمن حقوق جميع الأطراف لتجنّب التعليمات الزائدة وأي نتائج غير متوقعة قد تنتج عنها، والتي قد تُعرقل أو تحرف عمل الاقتصاد عمّا هو مطلوب، ويجب أن يُؤخَذ بعين الاعتبار أيضاً عند التصميم تكاليف هذه الآليات الجديدة ومنافعها الإجماليّة للوصول إلى التنفيذ

الفعّال، مع ملاحظة مدى قدرة السلطات في البلد على ردع سلوك الغشّ وفرض العقوبات على الانتهاكات التي تقع على القوانين المطبّقة.

3. يجب أن تحدّد التشريعات المطبّقة بشكلٍ واضحٍ توزيع المسؤوليّات بين مختلف السلطات والهيئات الإشرافيّة والتنظيميّة بما يحقّق مصالح جمهور المتعاملين في السوق.

إنّ متطلّبات وممارسات حوكمة الشركات تتأثر بشكلٍ نوعيٍّ بمجموعة مجالات قانونيّة مثل قانون الشركات ومعايير المحاسبة والمراجعة وقانون الإفلاس وقانون العقود وقانون العمل وقانون الضرائب...الخ، وفي ظلّ هذه الظروف قد يشكّل التداخل غير المقصود بين التأثيرات القانونيّة لها خطراً وقد يُحبط إمكانية تحقيق أهداف حوكمة الشركات الرئيسيّة، ويجب على صنّاع السياسة إدراك هذه المخاطر وأن يتّخذوا إجراءات للحدّ منها، وللوصول إلى تنفيذ فعّال يجب أن يكون هناك توزيع واضح لمسؤوليّات الإشراف والتطبيق والتنفيذ بين مختلف السلطات.

ويجب أن يتمّ ضبط التداخل وأحياناً التناقض في التعليمات بين السلطات القضائيّة الوطنيّة بشكلٍ لا يسمح بظهور أيّ فراغ قضائيّ.

ولتخفيض تكاليف ضمان التزام الشركات بالأنظمة المختلفة يُفضَّل أن تُعهَد مسؤوليّات التنظيم والإشراف على التزام الشركات إلى جهات غير حكوميّة، وقد يكون لهذا التفويض تأثير أكثر فعاليّة لضمان التزام الشركات مع التأكيد على تمتّع هذه الهيئات بالشفافيّة ووقوفها على مسافة متساوية بالنسبة لجميع الأطراف.

4. يجب أن تتمتّع الهيئات الإشرافيّة والتنظيميّة والرقابيّة والمسؤولة عن تطبيق هذه القوانين بالنزاهة والكفاءة، وأن تُعطَى السلطة والموارد اللازمة لتتمكّن من القيام بواجباتها على أكمل وجه وبالمهنيّة المطلوبة.

ويجب أن يتمّ تفويض المسؤوليّات التنظيميّة إلى أجهزة أو هيئات تتابع وظائفها بشكل لا يؤدي إلى أيّ تضارب في المصالح، وأن تكون هذه الأجهزة خاضعة للمراجعة القضائيّة.

وإنّ تزايد الشركات والأحداث المرتبطة بها وحجم فضائح الشركات التي تحصل يشكّل عامل ضغط كبير على موارد السلطات الإشرافيّة والتنظيميّة والتنفيذيّة، وفي هذا المجال من المطلوب التركيز على كفاءة الموظفين العاملين في هذه الهيئات، وتقديم التمويل اللازم لمثل هذه السلطات بما يضمن فعاليّة واستقلال الإشراف والتنفيذ لديها.

المبحث الثالث:

حوكمة القطاع العام

إنّ نموذج حوكمة الشركات المساهمة يمكن أن يكون دليلاً نحو حوكمة المؤسسات العامّة، حيث أنّ هذه المؤسسات تقوم على مجموعةٍ كبيرةٍ من المقوّمات نفسها التي تقوم عليها الشركات المساهمة، بحيث يمكن المقاربة بين مؤسسات القطاع العام والشركات المساهمة من مدخل طبيعة ملكيّة القطاع العام، حيث أنّ القطاع العام هو ذو ملكيّة عامة أي مملوك من قبل مواطنيّ الدولة التي يعمل فيها هذا القطاع، وبالتالي كلّ فردٍ من أفراد المجتمع له حصّة في ملكيّة هذه المؤسسة أو الشركة العامّة، ويجب أن يتمّ المحافظة على حقوق هؤلاء المساهمين، ونتيجة عدد المواطنين الكبير يمكن أن يكون للسلطة التشريعيّة التي تمثل المواطنين دور الممثل لحملة الأسهم في هذا الوضع.

ويتناول هذا المبحث حوكمة القطاع العام من خلال النقاط التالية:

1-3-1: مبادئ حوكمة القطاع العام.

1-3-2: حوكمة المنظومة الضريبيّة.

1-3-1:مبادئ حوكمة القطاع العام:

في إطار طبيعة مبادئ حوكمة الشركات التي تمّ مناقشتها في المبحث السابق وطبيعة القطاع العام، يمكن أن يتمّ طرح المبادئ التالية كمبادئ مقترحة لحوكمة القطّاع العام:

1-3-1-1: حقوق المساهمين (المواطنين أو ممثليهم):

يركّز هذا المبدأ على ضمان: حصول المساهمين (المواطنين) أو ممثليهم على المعلومات الخاصّة بالمؤسسة العامّة في الوقت المناسب وبصورةٍ منتظمةٍ، والمشاركة في تعيين أعضاء مجلس الإدارة، والحصول على معلوماتٍ عن أيّ تعديلات في النظام الأساسيّ للمؤسسة، وإتاحة الفرصة لهم من خلال ممثليهم لتوجيه الأسئلة لمجلس الإدارة والحصول على إجابات على هذه الأسئلة من مجلس الإدارة ومن الإدارة التنفيذيّة.

1-3-1-2: المعاملة المتكافئة للمساهمين (المواطنين أو ممثليهم):

ويتمّ هذا من خلال استفادة جميع المواطنين من عمل هذه المؤسسات العامّة بشكل سليم، ويجب أن يُتاح للمواطنين الحصول على فرصة الحصول على تعويضٍ فعليٍّ في حال انتهاك حقوقهم من قبل الإدارة التنفيذيّة وأعضاء مجلس الإدارة، من خلال الملاحقة الجديّة للأعضاء الفاسدين قانونيّاً، والحجز على أموالهم بما يُغطّي الضرر الذي سبّبه فسادهم، وتأمين نظام قانونيّ يضمن هذه المحاسبة لهم، ويجب أن يتمّ الطلب من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيّين الإفصاح عن أيّة مصالح خاصّة بهم تؤثر على الشركة.

1-3-1-3: دور أصحاب المصالح مع المؤسسة العامة:

في هذا المجال ربّما يكون حجم أصحاب المصلحة ذوي العلاقة مع المؤسسات العامّة أكبر منه في حالة الشركات المساهمة، لذلك من الواجب التركيز على حقوقهم، وتفعيل دورهم في حوكمة هذه المؤسسات. حيث يجب احترام حقوق أصحاب المصالح والاهتمام بسمعة المؤسسة وأدائها، وإتاحة الفرصة لحصول أصحاب المصالح على تعويضات في حال انتهاك حقوقهم، وإيجاد آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء، وأن تكفل الحوكمة حصول أصحاب المصالح على المعلومات اللازمة لضمان مشاركة سليمة لهم في حوكمة هذه المؤسسات.

1-3-1-4: الإفصاح والشفافيّة:

يجب أن تكفل ممارسة الحوكمة في هذه المؤسسات الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن جميع المسائل الماديّة المتعلّقة بهذه المؤسسة دون الإضرار بها، والإفصاح عن أهداف المؤسسة الموضوعة والتي ينبغي الوصول إليها، والإفصاح عن أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيّين

وكفاءتهم وخبرتهم واستقلاليّتهم، والإفصاح عن عوامل المخاطرة التي تحيط بالمؤسسة، وهياكل وسياسات الحوكمة في المؤسسة، وزيادة كفاءة هيئة الرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية التي تقوم بعمليّة الرقابة والمراجعة لعمل المؤسسات العامّة.

1-3-1-5: مسؤوليّات مجلس الإدارة:

يجب أن تضمن مجالس الإدارة التزام المؤسسة بالقوانين السارية في الدولة والقوانين الناظمة لعمل هذه المؤسسات، وأن تأخذ المجالس بالاعتبار مصالح كافّة الأطراف مع المؤسسة، ومراجعة وتوجيه إستراتيجيّة المؤسّسة وخطط عملها والموازنات السنويّة ومتابعة أداء المؤسسة، والمشاركة في اختيار المديرين التنفيذيّين، وضمان عنصر الأمانة في التقارير الماليّة التي تُصدِرها المؤسسة ووجود نظم ملائمة للرّقابة على عمل المؤسسة.

وليقوم مجلس الإدارة بمهامه، يجب أن تتوفّر فيه درجة مناسبة من الاستقلاليّة بين أعضاء مجلس الإدارة، وأن يحصل أعضاء مجلس الإدارة على المعلومات الكافية، وتخصيص فترة مدروسة لكلّ عضو في مجلس الإدارة يباشر فيها أعماله ضمن هذا المجلس.

1-3-1-6: تأمين الأسس لإطار حوكمة فعالة على المؤسسات:

يتعلّق هذا المبدأ بالمحدّدات الخارجيّة للحوكمة من خلال تأمين أساس تشريعيّ وتنظيميّ ومؤسساتيّ فعّال وملائم ضمن الدولة، كما هو بالنسبة للمحدّدات الخارجيّة للشركات المساهمة تماماً.

2-3-1: حوكمة المنظومة الضريبيّة:

تنطلق فكرة حوكمة المنظومة الضريبية من إمكانيّة حوكمة مؤسسات القطّاع العام كما تقدّم ذكره، ومن أهميّة إتاحة دورٍ أكبر لأصحاب المصالح داخل الشركات للقيام بدور الرقابة أو دور الحوكمة، حيث تشكّل الإدارة الضريبية أحد أهمّ أصحاب المصالح، فسوء إدارة الشركة يؤدي إلى قرارات غير رشيدةٍ وهذا يسبّب إهدار فرص تحقيق الربح لهذه الشركات، وهذا بدوره يؤدي إلى إهدار الحصيلة الضريبيّة، وفي هذا المجال ينبغي الوصول إلى فكرة أنّه لا بدّ من خروج الإدارة الضريبيّة من المفاهيم السائدة إلى دورٍ أكثر إيجابيّة وإخراجها من مفهوم الحياديّة إلى عدم الحياديّة تجاه الشركات، والمقصود بعدم الحياديّة هنا هو ألا يقبل التشريع الضريبيّ أو الدوائر الضريبيّة أعمال الشركات كما هي، بل عليها التدّخل في التوجيه والرقابة ضمن الشركات للاطمئنان أنّ الربح المحاسبيّ قد تمّ قياسه والإفصاح عنه بدقة وشفافيّة، بل وأكثر من هذا الاطمئنان أنه تمّ الوصول إلى الربح كنتيجة لقرارات سليمة ورشيدة لمجلس الإدارة.

وهناك مجموعة من المبادئ المتعلقة بحوكمة المنظومة الضريبيّة التي تهدف للوصول إلى أداء أكمل للنظام الضريبيّ وهي[1]:

1-3-2-1: تبني الإدارة الضريبيّة نهج عدم الحياديّة.

1-3-2-2: تبني الإدارة الضريبيّة نهج الموضوعيّة.

1-3-2-3: تبني الإدارة الضريبيّة نهج الرقابة الضريبيّة على الشركات.

1-3-2-4: تحفيز الشركات على إتباع مفهوم الحوكمة.

1-3-2-5: الأخذ بمبدأ إدارة المخاطر الضريبيّة.

1-3-2-1: تبني الإدارة الضريبيّة مبدأ عدم الحياديّة:

إنّ الإدارة الضريبيّة عموماً تتبّنى منهج الحياديّة عن عمل الشركات، أي أنّها تقف في صفّ المتفرّجين منتظرةً الشركات لإصدار بياناتها وإفصاحها عن ربحها المحاسبيّ ليبدأ عملها، وفي هذا المجال يجب على الإدارة الضريبيّة أن تترك موقعها لتلجأ إلى عدم الحياديّة، فتتدّخل بشكلٍ معقولٍ ومنطقيّ يضمن لها حقوقها في فرض الضريبة على الرقم الصحيح من الأرباح والناتجة عن عملٍ سليمٍ للشركة، مبنيّ على أساس اتخاذ إدارات الشركات للقرارات الصائبة، ولتضمن أيضاً بعدم حياديّتها تفعيل أدواتها الضريبيّة وحوافزها الضريبيّة بشكلٍ سليمٍ بهدف أن تحقق هذه الأدوات ما هو مطلوب منها.

[1] د.عبد الخالق-أسامة،**مرجع سبق ذكره**، بتصرف الباحث.

فعلى الإدارة أن تحدّد حدود تدخلها بالشكل الذي يوصل إلى إيجابيّة تأثير هذا التدخل وفعاليّته بما لا يُضِرُّ بعمل الشركات، ويُوصِل الضريبة لتحقيق الأهداف الاقتصاديّة والماليّة والاجتماعيّة لها.

2-2-3-1: تبني الإدارة الضريبيّة نهج الموضوعيّة Objectivity:

من النقاط المهمّة في حوكمة الأداء الضريبيّ، مواجهة عدم الموضوعيّة في التشريع الضريبيّ وفي تطبيق عملية الفحص الضريبيّ.

فيجب أن يكون النص الضريبيّ موضوعيّاً حتى لا تنشأ عنه نزاعات ضريبيّة، ويتمّ تأمين هذا بأن يكون هذا النصّ محدّداً وحاسماً وغير قابل للتأويل وأن يكون هذا النص قابلاً للتطبيق العمليّ، ولا بدّ في هذا المجال من التعاون بين الإدارة الضريبيّة والمكلفين في وضع النصوص للوصول إلى الموضوعيّة المنشودة فيها، بحيث يكون هناك فهم من قبل المكلفين للنصوص، وهذا الأمر يخفّف ردّ الفعل السلبيّ من قبل المكلفين على النصوص ويخفف إساءة فهمها.

3-2-3-1: تبني الإدارة الضريبيّة نهج الرقابة الضريبيّة على الشركات:

قبل أن يتمّ تنفيذ الرقابة يجب أن يكون هناك معايير محاسبيّة وضريبيّة واضحة للتطبيق ضمن الشركات، ويرى الباحث في هذا المجال أن يكون هناك عمليّة ملاءمة للمعايير الدوليّة مع الواقع المحليّ، بحيث يتمّ تطبيق المعايير الدوليّة وفرض تطبيقها على الشركات، هذا الأمر يؤمن فهماً أوسع لعمل الشركات وقابليّة المقارنة بين الشركات المحليّة وإمكانيّة المقارنة مع الشركات الخارجيّة وصولاً للأفضل في عمل الشركات.

وتأتي بعد هذا مهمّة الرقابة الضريبيّة للتأكد من تطبيق الشركات للمعايير المحاسبيّة والضريبيّة بالشكل الذي يؤدي إلى اطمئنان الإدارة الضريبيّة على صحّة قياس الربح المحاسبيّ وأنّه تمّ الإفصاح عنه بشفافيّة، وهنا يجب الانتباه إلى أهميّة العناية الكبيرة بمهنة المراجعة والقيام بعمليّة تطويرٍ ديناميكيةٍ لهذه المهنة، وتأكيد الالتزام بمعايير المراجعة، والعمل على تطوير الكوادر الممارسة للمهنة، والالتزام بقواعد السلوك المهنيّ هذا من ناحية الشركات؛ أمّا من ناحية الدوائر الضريبيّة لا بدّ من تطوير كوادر الإدارة الضريبيّة وإعطائهم صلاحيّات أوسع للقيام بمراجعة مدى صحّة قياس الربح المحاسبيّ وسلامة الإفصاح عنه وفقاً للمعايير المحاسبيّة.

4-2-3-1: تحفيز الشركات على إتباع مفهوم الحوكمة:

وهنا لا بدّ من تضمين التشريع الضريبيّ سياسات تحفيزيّة لتشجيع الشركات على أن تنتهج الحوكمة، مثلاً أن يتمّ هذا من خلال تحديد إعفاءات ضريبيّة مدروسة للشركات التي تطبّق الحوكمة وخصوصاً في ظلّ وجود سوق ماليّ فعّال.

5-2-3-1: الأخذ بمبدأ إدارة المخاطر الضريبيّة :

عرَّف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي IIA المخاطرة بأنّها: "عدم تأكد حدث والذي يمكن أن يكون له تأثير على تحقيق الأهداف وتقاس المخاطرة من منظور العواقب والاحتمال"[1].

ويقول بيتر بيرنستاين:"إنّ القدرة على إدارة المخاطر ومعها الميل الفطري المكتسب لتحمّل المخاطرة وإجراء اختيارات ذات نظرة تقدميّة، هي من العناصر الرئيسيّة في الطاقة التي تدفع النظم الاقتصاديّة إلى الأمام"[2].

يجب أن يكون هناك ضمانة لوجود نظام فعّال لإدارة المخاطر بالمنظمّة وأنّ هذا النظام يدعم أوجه الرقابة التي بدورها توفر أساساً معقولاً لإمكانيّة تحقيق أهداف المنظمة، ويجب أن يكون هناك ضمانة بأنَّ إدارة المخاطر تتمّ بما يتفق مع الطرق المهنيّة السليمة وأنّها متكاملة من ناحية الممارسات العمليّة ومتمشيّة مع آليّات اتخاذ القرار في كلّ المنظمة، كذلك يجب ضمان أنّ تقارير المخاطر (في شكل سجلات المخاطر) يتمّ تنسيقها وإعدادها بالتوازي مع سياسة مخاطر الشركة وإستراتيجيّتها، وكذلك يجب التأكّد من الأمور التالية[3]:

- وجود عمليّة رسميّة لتحديد وتقدير وإدارة المخاطر في كلّ المستويات بالشركة.
- أنّ سياسة إدارة المخاطر وإستراتيجيّتها تشكّل أساس التعامل مع المخاطر.
- أنّ سياسة إدارة المخاطر مُستمَّدة من مجلس الإدارة وأنّ مجلس الإدارة يضمن كفاءة وفاعليّة هذه العملية.
- أنّ المديرين التنفيذيّين والإدارة العليا وقادة فرق العمل ورؤساء الأقسام وكلّ العاملين يفهمون أدوارهم بالنسبة لإدارة المخاطر وأنّهم يقومون بمسؤولياتهم بطريقة مهنيّة.
- أنّ هناك وعياّ تدريبيّاً لضمان إدارة فعّالة للمخاطر.
- أن يتمّ توفير التقارير إلى التنفيذيين لتمكينهم من رصد تنفيذ الإستراتيجيّة المتبّعة في إدارة المخاطر.
- التحديث المستمرّ لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحاليّ والتغيرات الجارية.
- وجود سجلات مُعدَّة للمخاطر توفر أساساً لرقابة داخليّة فعّالة.

ومخاطر الضريبة في بيئة أعمال اليوم هي واحد من مخاطر الأعمال التي تشكّل تحدياً لهذه الأعمال في تحقيق أهدافها، وذلك لطبيعتها الإلزاميّة وارتباطها المباشر بنقديّة الشركات، مع هذا لم

[1] د.حماد – طارق عبد العال،**مرجع سبق ذكره**،ص251.
[2] **المرجع السابق** ،251.
[3] **المرجع السابق**، ص156. و
Michael K. Ong. 2006.**Risk Management a Modern Respective**. Academic Press is an Imprint of Elsevier.P721.

تأخذ مكانتها في جدول أعمال إدارة الشركات ولم يتمّ فهمها بالشكل المطلوب، هذا من ناحية المخاطر الضريبيّة على الشركات، في المقابل يُلاحظ أنّه يجب على الدوائر الضريبيّة أن تكون مهتمّة بمواجهة المخاطر التي تواجه تحقيق أهدافها من مخاطر الفحص الضريبيّ الشامل، والمخاطر المرتبطة بوجود متأخرات ضريبيّة، وتقادم ضريبيّ، ونزاعات ضريبيّة، والمشكلة المتلازمة مع النظام الضريبيّ في الدول النامية وهي التهرّب الضريبيّ، كلّ هذه العوامل تشكل مخاطر تواجه تحقيق الضرائب لأهدافها الماليّة والاقتصاديّة والاجتماعيّة وتعيق عمل الدوائر الضريبيّة، وهنا يجب أن تنظر الخطوات القادمة في مجال تطوير الضريبة بعين الاهتمام لهذه الجوانب أكثر من ذي قبل.

المبحث الرابع:

حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة

The Corporate Governance in The Emergent market

تختلف الظروف الاقتصاديّة والاجتماعيّة والسياسيّة للدول النامية عن ظروف الدول المتقدّمة، وهذا يفرض قواعد وتعاملات مختلفة مع هذه الدول، بحيث تكون هذه القواعد وإجراءاتها التنفيذيّة متلائمة مع ظروف هذه الدول، ومن خلال هذا المبحث يمكن ملاحظة شدّة الحاجة لتطبيق حوكمة الشركات في الدول النامية والأسواق الناشئة أكثر من الدول المتقدّمة، في ظلّ التنافس الشديد بين الشركات على المستوى العالميّ في مجالات جذب رأس المال والتمويل والإنتاج والتسويق، إضافة إلى مدى التأثير الإيجابيّ لحوكمة الشركات على النواحي الاقتصاديّة والاجتماعيّة والقانونيّة، الأمر الذي يساهم في تحقيق التنمية الشاملة في هذه الدول.

يتعرّض هذا المبحث إلى حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، بالتعرّف على ما يميّز هذه الأسواق، والتعرّف على ما تمّ طرحه من أفكار لملاءمة مبادئ الحوكمة مع ظروف هذه الأسواق، من خلال ما يلي:

1-4-1: دور حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة.

1-4-2: تحديات تطبيق حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة.

1-4-1: دور حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة:

يتقاطع الحديث في مجال الحاجة إلى حوكمة الشركات في الدول النامية والأسواق الناشئة والأسواق الانتقاليّة مع ما تمّ طرحه في الجزء الثالث من المبحث الأول لهذا الفصل، والذي تعرّض للأهمية الكبيرة لحوكمة الشركات بشكلٍ عام. ولكن تزداد أهميّة هذا الموضوع بشكلٍ أكبر في اقتصاديّات الدول النامية لارتباطها بمشاكل تفوق ما تتعرّض له الدول المتقدّمة، وخصوصاً أنّ حوكمة الشركات لا تقرّر مصير الشركات فقط بل مستقبل ومصير اقتصاد الدول في عالم اليوم، حيث أنّ لحوكمة الشركات تأثيرها الواضح على صحّة وسلامة قطّاع الشركات، والذي يؤدي إلى تنمية الاقتصاد الحقيقيّ من خلال تعبئة وزيادة المدّخرات وتوجيهها إلى استثمارات حقيقيّة مفيدة، الأمر الذي يدعم التراكم الرأسماليّ وتحسين كفاءة تخصيص الموارد، ويضمن من ناحية أخرى استمرار هذا النمو وضمان الاستقرار الماليّ في مواجهة الأزمات الاقتصاديّة[1]، والحاجة إليها في الدول النامية تتعدّى مسألة حلّ مشاكل انفصال الملكية عن الإدارة، لما تعانيه هذه الدول من قصورٍ في التشريعات والمؤسسات السياسيّة والاقتصاديّة، ونقصٍ في تنظيم حقوق الملكيّة وحقوق مساهمي الأقليّة، وانتهاك العقود وغيرها من المشاكل الاقتصاديّة والقانونيّة والاجتماعيّة[2]، التي تتطلّب أسلوباً مختلفاً في مواجهتها عمّا هو موجود في الدول المتقدّمة.

إنّ الوضع الاقتصاديّ العالميّ، وما فرضته العولمة، وتحرير الأسواق الماليّة، وانفتاح الأسواق الدوليّة، هذه كلّها عوامل أتاحت الفرصة لتحقيق أرباح كبيرة جداً للشركات التي تتمتّع بقوّة إداريّة وماليّة، إلا أنّ هذه الظروف الاقتصاديّة رفعت المتطلبات على الشركات في ظلّ المنافسة الشديدة والأزمات الرأسماليّة، فصار الشغل الشاغل للشركات هي جذب مستويات كافية من رأس المال اللازم لمتابعة أعمالها والتي صارت تفوق ما تُقدِّمه مصادر التمويل التقليديّة من بنوك أو دائنين وغيرها، وهذا ما دفع للظهور اللامع لأسواق المال والتي كانت مهمّتها تأمين التمويل المناسب للاقتصاد المحليّ، الأمر الذي أدّى للتنافس الشديد على جذب رأس المال العالميّ وجذب المستثمرين الحاملين لهذا المال في ظلّ ندرة الموارد مقابل الطلب، فتحوّل البحث الدوليّ نحو الميزات التي تجذب المستثمرين لاستثمار أموالهم في سوقٍ دون أخرى لاجتذابهم في ظلّ هذا السباق العالميّ، وكان لحوكمة الشركات نصيب كبير في بثّ الثقة في نفوس المستثمرين بالشركات والأسواق التي تلتزم بقواعد حوكمة شركات قويّة، حيث أنّ أيّ مستثمر غير مستعدّ لاستثمار أمواله بشكلٍ يعرّضه لمخاطر عالية ولو بأرباح أكبر، بل يميل إلى الحصول على أرباح معقولة مع تعرّضه لمخاطر أقل؛ والدول النامية والأسواق الناشئة هي بحاجة ماسّة للتمويل سواء الداخلي من خلال استثمار الأموال المكتنزة من قبل مواطنيّ هذه الدول أو التمويل الخارجيّ، حيث أنّ مرحلة البناء التي تمرّ بها هذه

[1] فوزي، سميحة. 2003. **" حوكمة الشركات في مصر مقارنة بالأسواق الناشئة الأخرى"**، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الثالثة. ترجمة: كريم، سمير. مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن.ص362.

[2] كاترين ل.كوشتا هلبلينج وجون سوليفان ،**مرجع سبق ذكره**،ص7.

الدول لها تكاليف عالية لا تقدر حكومات هذه الدول أو القائمون على الاقتصاد فيها الإيفاء بالمتطلّبات التمويليّة لهذه المرحلة، ومن هنا فإن الوضع الحاليّ لهذه الدول لا يؤمّن الاطمئنان للمستثمرين للقيام باستثمار أموالهم ضمن أسواق هذه الدول، إضافةً إلى أنّ هذه الدول بحاجة لضوابط تضمن أنّ الأموال التي تُضَخّ في السوق تذهب باتجاه يخدم مسيرتها التنمويّة وتمنع استغلالها بشكل سيئ لخدمة مصالح قلّة من الفئات فيها، وفي الدول النامية يجب الاهتمام بمسألة على غاية من الأهميّة وهي استعادة الثقة المفقودة بين فئات جمهور الفاعلين في الاقتصاد لتتمكّن من استثمار الطاقة الاجتماعيّة للتنمية، فيكون لجمهور المواطنين دورهم الفعليّ وتأثيرهم الحقيقيّ على إنتاج وتوزيع الثروة، وهذا أيضاً أمر لا تستطيع الحكومات أن تقوم به لوحدها دون مساعدة القطاع الخاص والمجتمع المدنيّ[1].

أمّا بالنسبة للقطاع الخاص في هذه الدول فحوكمة الشركات تقدّم له المساعدة ليأخذ مساراً تقدميّاً صحيحاً، وضمان عدم وقوع شركاته في أزمات ماليّة ناجمة عن سوء القواعد الناظمة لإدارة هذه الشركات، ليأخذ مكانه في ظلّ السيطرة الكبيرة للقطّاع العام في هذه الدول بشكلٍ عام، وبشكلٍ موازٍ فإنّ للحوكمة أهميّة كبيرة بالنسبة للقطّاع العام الحكوميّ أيضاً كما تمّ ذكره في المبحث السابق، وحيث أنّ هذا القطاع هو المساهم الأكبر في الناتج الوطنيّ والتوظيف والدخل في هذه الدول فهو مهمّ لتحقيق التنمية والإصلاح، فيجب عدم إغفاله عند طرح مسألة الحوكمة وخصوصاً في ظلّ ما يعانيه هذا القطاع من سوء إدارة وفساد، بل حتى إنّ تكاليفه في بعض الأحيان قد تفوق بشكلٍ كبيرٍ ما يمكن أن يحقّقه من النتائج الماليّة وحتى الاجتماعيّة، ومع هذا فإنّ التخلّي عنه هو أمر صعب جداً إن لم يكن مستحيلاً لدوره المهمّ في هذه المجتمعات، لهذا صار لزاماً أن يتمّ التفكير جديّاً بوضع القطّاع العام في مساره الصحيح واستخدام قواعد الحوكمة في ضبط هذا القطّاع، وحتى في حال تمّ التفكير في خصخصة هذا القطّاع فإنّ للحوكمة دور مهمّ في ضبط هذه العمليّة.

وفي هذا المجال نلاحظ أنّ حوكمة الشركات ستساعد الشركات والاقتصاديّات الوطنيّة بشكلٍ عام على جذب الاستثمارات والقدرة على المنافسة في المدى الطويل، من خلال تركيزها على تقوية الضوابط الداخليّة والخارجيّة لها، وهذا يتمّ من خلال عدّة طرق وأساليب:

- من ناحية العلاقة المعلوماتيّة مع أصحاب المصالح، يأتي دور الحوكمة في التأكيد على الشفافيّة في تعاملات الشركات، وفي الإجراءات المحاسبيّة والمراجعة الماليّة.
- ومن ناحية إدارة الشركة، فإنّ لإجراءات حوكمة الشركات دور كبير في تحسين إدارة الشركات من خلال المساعدة التي تقدّمها للإدارة في مجال تطوير إستراتيجيّة سليمة للشركة، وضمان الأسس السليمة في قرارات الدمج والاستحواذ التي تدعو إليها حاجة

[1] كاروجور جاتاما. 2003. " **بدء حوكمة في الشركات في أفريقيا مع التركيز على كينيا**"، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الثالثة. ترجمة: كريم، سمير. مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن. ص306.

الشركة، وفي تحديد مكافآت إدارة الشركات على أسسٍ سليمة، وهذا يقوّي وضع الشركة ويحسّن من كفاءتها ويساعدها على جذب الاستثمارات إليها[1].

- تقوم حوكمة الشركات في أحد مبادئها على تبني معايير للشفافيّة في التعامل مع المستثمرين والمقرضين وباقي أصحاب المصالح، وهذا يساعد في الحماية من الوقوع في الأزمات الماليّة.
- تبني إجراءات للتعامل مع حالات الإفلاس بشكل يضمن المعاملة العادلة لأصحاب المصالح في حال تعرّض الشركات للفشل.
- كما أنّ التطبيق لحوكمة الشركات وما يؤمّنه من حماية لحقوق الأقليّة من حملة الأسهم يفتح المجال لجذب صغار المستثمرين، الأمر الذي يؤمّن سيولة كبيرة للسوق.

1-4-2: تحديّات تطبيق حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة:

رغم الأهميّة المتزايدة لحوكمة الشركات وخصوصاً للدول الناميّة، فإنّ المشكلة تحدث عند التطبيق، إذ يواجه تطبيق حوكمة الشركات في الدول الناميّة مجموعة كبيرة من التحديّات التي تتطلّب المواجهة والحلّ قبل التطبيق وخصوصاً بما يتعلق بالضوابط الخارجية لحوكمة الشركات. ومن التحديّات التي تواجه حوكمة الشركات في الدول النامية والأسواق الناشئة:

بما أنّ فعالية نظام حوكمة الشركات يتطلّب مزيجاً من الضوابط الداخليّة والخارجيّة وضعف أحدها يؤدي لضعف النظام، فإنّ حالات الإخفاق التي واجهت - في أحيان كثيرة- الجهود المبذولة لتحسين أداء الشركات عن طريق غرس حوكمة الشركات كان إمّا بسبب: إتباع الضوابط الداخليّة دون الضوابط الخارجيّة، أو بسبب الإخفاق في تحقيق التوافق بين الضوابط الداخليّة والظروف المحليّة المحيطة[2]. لهذا فإنّ ضعف التشريعات الخاصّة والمؤسسات الأساسيّة للسوق في الدول النامية والأسواق الناشئة يشكّل تحدٍّ أمام تطبيق حوكمة الشركات في هذه الدول، لذلك يتمّ التركيز على تكوين إطار تشريعيّ ومؤسسيّ في هذه الدول يؤمّن تطبيقاً سليماً لحوكمة الشركات، من خلال مجموعة من النقاط[3]:

1. حقوق الملكيّة: من الضروريّ وجود نظام لحقوق الملكيّة يضمن حقوق الملكيّة الخاصّة، ووضع معايير لتسجيل المعلومات المطلوبة المتعلّقة بالملكيّة بتكلفة معقولة وكفاءة كبيرة، وأن تكون القوانين واللوائح واضحة ومفهومة وأن يعرف عموم الجمهور كيفيّة امتلاك الأصول وتبادلها.

---

[1] كاترين ل.كوشتا هلبلينج وجون سوليفان ،**مرجع سبق ذكره**،ص3.
[2] **المرجع السابق**، ص11.
[3] **المرجع السابق**، ص14-24.
(و) دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة، مركز المشروعات الدولية الخاصةCIPE، ص25-40.

2. قانون للعقود: حيث أنّه ليس بالإمكان إجراء عمليّات تجاريّة بالشكل المطلوب في ظلّ غياب أو ضعف القوانين واللوائح التي تضمن تنفيذ العقود وسلامة هذا التنفيذ وإلزاميّته.
3. نظام مصرفيّ تحكمه قوانين جيدة: إنّ من التحديّات المهمّة التي تقف أمام حوكمة الشركات في البلدان النامية هو ضعف النظام المصرفيّ القائم فيها وضعف القوانين التي تحكم هذا النظام، وخصوصاً في ظلّ تزايد المخاطر الائتمانيّة وتحرير الأسواق الماليّة التي زادت الضغوط على الأنظمة المصرفيّة، وبالتالي من الواجب الاهتمام بالنظام المصرفيّ لدوره الهام في إيجاد سوق كفء للأوراق الماليّة، ومن أجل ضمان كفاءة الشركات من خلال توفير السيولة اللازمة لنمو الشركات وتمويل العمليّات فيها، وكان للأزمات التي مرّت بها دول شرق آسيا وروسيا دور كبير في توجيه الانتباه إلى مدى تأثير النظام المصرفيّ على الاقتصاديّات القوميّة، وجاءت الأزمة الحاليّة التي تعصف بالنظام الاقتصادي العالميّ لتزيد من التركيز على النظام المصرفيّ، فيجب التأكيد على مدى كفاية رأس المال بشكل متوافق مع المخاطر التي تواجه البنوك لتفادي وقوعها في أزمات مستقبليّة وضمان هذا بشروط قانونيّة، ومن جهة أخرى يجب التأكيد على تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات المدينة تفادياً للوقوع في أزمات قروض.
4. وجود نظم ضريبيّة واضحة وشفافة وعادلة: حيث أنّه يجب أن يتمّ إصلاح النظم الضريبيّة بحيث تتميّز بالوضوح والبساطة والدقّة في نفس الوقت، وألا تسمح بالتفسيرات المختلفة للقوانين، والتأكيد على الإفصاح الكافي في البيانات الماليّة المطلوبة من الشركات وبشكلٍ إلزاميّ بما لا يسمح بالتلاعب بالبيانات المعلنة من قبل الشركات وبالتالي يقلّل من عمليّة التهرب من الضريبة التي كانت تتمّ من خلال التلاعب بهذه البيانات نتيجة سوء الفهم للقوانين الضريبيّة وعدم إحكام هذه القوانين.
5. وجود قوانين واضحة ومحكمة للإفلاس ونزع الملكيّة المتعلّقة بالتجارب الفاشلة للشركات، تضمن العدالة والسرعة والكفاءة في إجراءات التصفية.
6. وجود قوانين تتمتّع بالكفاءة لحكم الأسواق الماليّة تبدأ من مرحلة القيد في البورصة (الإدراج)، وصولاً إلى إصدار الأسهم والسندات والإفصاح عن البيانات الماليّة للجمهور، حيث تفتقر البلدان النامية للتشريعات والمؤسسات الأساسيّة للسوق وفي أفضل الحالات هي ما تزال في طور وضعها.
7. الأسواق الاحتكاريّة وضرورة الوصول إلى سوق تتمتع بالتنافسيّة.
8. إصلاح الإدارات والأجهزة الحكوميّة ومحاربة الفساد: فيجب محاربة البيروقراطيّة المتفشيّة في الإدارات الحكوميّة وتحسين أدائها، لتستطيع مجاراة القطّاع الخاص.
9. وجود نظامٍ قضائيٍّ مستقلٍّ وسليم، وذلك من خلال توفير الموارد الماليّة والفنيّة الكافية لتطبيق القوانين السليمة والموضوعة بشكل مناسب يؤمن العدالة، بعد الانخفاض الذي تشهده هذه الدول

في مجال مصداقيّة النظام القانوني والثقة بالقانون إضافة إلى التهرّب من تنفيذ المتطلّبات القانونيّة[1].

10. هياكل الملكيّة المركّزة أو الملكيّة العائليّة للشركات في البلدان النامية، وهذا أمر قد يضمن تمتّع أصحاب الملكيّة بمزايا تمكنهم من الرقابة على عمل الإدارة، ولكن بالمقابل فإنّ استخدام أصحاب الملكيّة لسلطتهم للتدّخل في عمل الإدارة يؤثر سلباً على عمل الشركة ويؤثر بشكل كبير على حقوق أصحاب الأقليّة، وقد يؤدي هذا إلى ضياع موارد الشركات وتخفيض مستويات الإنتاجيّة؛ بالإضافة للإدارة الهرميّة التي تسمح لمجموعة محدودة من العائلات الغنيّة في الدولة أن تتحكّم بجزء كبير من قطاع الشركات في الدولة[2].

11. انتشار القطاع غير الرسمي أو ما يسمّى اقتصاد الظل Shadow Economy، والذي يعمل بعيداً عن سجلات الحكومة واللوائح والقوانين المُنظّمة للأعمال الاقتصاديّة، وهذا القطاع يؤثر بشكلٍ سيئ على اقتصاديات الدول النامية، لذلك يجب العمل على تنظيم هذا القطاع تمهيداً لتطبيق قواعد حوكمة الشركات عليه[3].

---

[1] ستيلبون نستور. 2003. **"التقارب الدولي في مجال حوكمة الشركات"**، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الثالثة. ترجمة: كريم، سمير. مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن.ص49.

[2] Morck, R., and Yeung, B. 2004. **Special Issues Relating to Corporate Governance and Family Control.** World Bank Group.P6.

[3] عبد المعطي، عبد المعطي لطفي. 2004. **"القطاع غير الرسمي - التحديات والحلول".** اتحاد جمعيات التنمية الاقتصادية وتنمية الدخل F.E.D.A، مصر. ص2-3.

تعليقات ختاميّة للفصل الأول:

تناول الفصل الأوّل دراسة مفهوم وأهميّة حوكمة الشركات، والمبادئ التي وضعت عالمياً لحوكمة الشركات، وتمّ العمل على محاكاة مبادئ الحوكمة مع وضع القطّاع العام، وطرح الفصل مجموعة من النقاط التي تمّ التعرّض لمجموعة منها من قبل دراساتٍ سابقة في سبيل المساعدة في حوكمة عمل المنظومة الضريبيّة، وبعدها تناول موضوع ممارسة حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة من خلال دراسة أسباب الحاجة للحوكمة في هذه الأسواق وتحديّات تطبيقها. ويمكن تلخيص تأثيرات الحوكمة المستخلصة من هذا الفصل على شكل مجموعة من النقاط، كما يلي:

1. في إطار متطلّبات الحوكمة المتعلّقة بالضوابط الخارجيّة فإنّها تؤثر إيجاباً على القوانين المرعيّة التطبيق في البلد، ومن ضمنها القوانين الضريبيّة، من خلال تركيزها على تحسين الوضع القانونيّ كمحدّد رئيسيّ للحوكمة.
2. وضوح القوانين الضريبيّة نتيجة التواصل بين إدارة الشركة مع أصحاب المصالح ومن بينها الدوائر الضريبيّة في ظل حوكمة الشركات يقلّل من النزاعات الضريبيّة.
3. كفاءة عمل مجلس الإدارة - كمبدأ من مبادئ حوكمة الشركات- يضمن توافق عمل الشركة مع القوانين السارية في الدولة بما فيها قانون الضريبة.
4. تفترض حوكمة الشركات أنّ استقلاليّة مجلس الإدارة يوصل إلى كفاءة في عمل الشركات وكفاءة في الإفصاح وتقليل تعارض المصالح.
5. تقلّل حوكمة الشركات من عدم تماثل المعلومات بين الأشخاص القائمين على إدارة الشركات وأصحاب المصالح المختلفين، مما يقلّل من قدرة الإدارة على التلاعب بالأرباح وإدارة هذه الأرباح كما هي تريد.
6. تفيد حوكمة الشركات في تطوير عمل المؤسسات الحكوميّة عند تطبيق قواعد الحوكمة عليها ووضعها في مسارها الصحيح للمساهمة في تنمية البلد.
7. من ناحية المنظومة الضريبيّة تتطلّب الحوكمة تفعيل الرقابة الضريبيّة لضمان تطبيق الشركات للمعايير المحاسبيّة والضريبيّة لضمان صحّة قياس الربح المحاسبيّ والإفصاح عنه بشفافيّة.
8. تفيد الحوكمة في تخفيض نسب احتمال حدوث الانهيارات المفاجئة للشركات الكبيرة، وتخفيض احتمال وصولها للعسر الماليّ عند تطبيق هذه الشركات لقواعد حوكمة الشركات بشكلٍ سليم.
9. تفيد الحوكمة في تجنيب الشركات الوقوع في مشاكل محاسبيّة وماليّة.
10. تفيد الحوكمة في تعزيز الالتزام بالسلوك الأخلاقيّ في العمل.
11. تفيد الحوكمة في تقليل الانتهاكات للعقود والقوانين من قبل إدارات الشركات.

12. تشكّل حوكمة الشركات نواةً لمحاربة فساد الإدارة والفساد في الشركة وصولاً لمحاربة فساد المجتمع.
13. تضع حوكمة الشركات الاهتمام بسمعة الشركة على قائمة أولويّات عمل الإدارات القائمة على الشركات.
14. من أهداف حوكمة الشركات زيادة القيمة السوقية لأسهم الشركة، وبالتالي التأثير إيجاباً على وضع حملة الأسهم بتحقيقهم للمكاسب الماديّة.
15. تضمن الحوكمة الشفافيّة في الإفصاح عن النتائج الماليّة والتشغيليّة للشركة وعن عوامل المخاطرة المنظورة.
16. تتطلّب الحوكمة إعطاء فعاليّة أكبر لعمل المراجعة.
17. تفيد الحوكمة في محاربة وجود قطاع غير رسميّ (اقتصاد ظلّ) من خلال تأثيرها على مجموعة من دوافع ظهور هذا القطاع من بيروقراطيّة في عمل المؤسسات الحكوميّة وضعف في القوانين المطبّقة في البلد.

الفصل الثاني:

مقوّمات ومحدّدات الحصيلة الضريبيّة

للضرائب دور كبير في الماليّة العامّة كجزء هامّ من الإيرادات العامّة للدولة، وأيّ تطوّر في النظام الضريبيّ يؤدي لتطوّر النظام الماليّ للدولة وبالتالي النظام الاقتصاديّ وينتهي بتطوّر الدولة. وقد زادت أهميّة الضرائب مع تطوّر الماليّة العامّة من الماليّة العامّة التقليديّة المحايدة في مرحلة الدولة الحارسة إلى الماليّة العامّة المتدّخلة في ظلّ الدولة المتدخلة.

يتعرّض هذا الفصل للضرائب من خلال نظرةٍ عامّةٍ للتعريف بالضّرائب، ثمّ دراسة مجموعة مسارات ضريبيّة في إطار موضوع البحث من خلال دراسة ثلاثة مفاهيم تشكّل محدّداتٍ مهمّةٍ للحصيلة الضريبيّة، هي العبء الضريبيّ والطاقة الضريبيّة، وموضوع حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة، ومفهوم الرّبح المحاسبيّ وأهميّة الإفصاح عنه ومشكلة التهرّب الضريبيّ. وذلك من خلال المباحث التالية:

2-1: مقدّمة.

2-2: المبحث الأول: العبء الضريبيّ والطاقة الضريبيّة.

2-3:المبحث الثاني: حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة.

2-4:المبحث الثالث: الإفصاح عن الرّبح المحاسبيّ.

1-2: مقدّمة:

تتناول هذه المقدّمة تعريفاً للضريبة ولأهميّة الضريبة والقواعد التي تقوم عليها، كمدخل لدراسة مجموعة المفاهيم التي تشكّل محدّدات للحصيلة الضريبيّة، والتي تؤثر على الحصيلة الضريبيّة والتي تؤثر على مختلف جوانب المجتمع.

1-1-2: تعريف الضريبة:

تعدّدت التعاريف المُقدَّمة للضريبة، ويمكن تعريف الضريبة بأنّها:

"هي فريضة ماليّة نقديّة إلزاميّة تحصلّها الدولة من الأشخاص الحقيقيين أو الاعتباريين تبعاً لمقدرتهم التكليفيّة بصفة نهائيّة وبدون مقابل بهدف تحقيق الأهداف المطلوبة منها"

من خلال هذا التعريف يمكن تحديد خصائص الضريبة كما يلي:

أ- **الضريبة هي اقتطاع نقدي:**

حيث أنّ الضريبة في أصلها هي مبلغ من النقود لتأمين سهولة جبايته، ولا تدخل الاستقطاعات غير النقديّة ضمن نطاق الضريبة - حيث يصير مصادرة- وقد يتمّ ذلك في حالات استثنائيّة كالدفاع الوطنيّ لتمويل نفقات الحرب، كما لا يدخل ضمنها الخدمات الإجباريّة أو الخدمة العسكريّة، وأعمال السخرة[1].

ب- **الضريبة فريضة إلزاميّة:**

أي أنّ الدولة لا تنتظر موافقة المكلّفين على الضريبة أو الاتفاق معهم على سعر الضريبة وتحصيلها وتحديد وعائها، بل يتمّ ذلك من قبل الدولة بشكلٍ منفردٍ، ويُعتبَر هذا من أعمال السيادة التي تتمتّع بها الدولة، فالضريبة إجباريّة بالنسبة للأفراد بمجرّد انتمائهم للمجتمع السياسيّ الذي تمّ فرض الضريبة فيه، والإلزام الذي تتمتَّع به الضريبة ليس إلزاماً معنويَّاً بل هو إلزام قانونيّ، أي أنّ الدولة تستطيع أن تعود على أموال المكلّف الخاصّة لجباية الضريبة في حال امتناعه عن دفعها، ويتمُّ فرض الضريبة وتعديلها وإلغاؤها من خلال قانون.

ج- **تُفرَض تبعاً لمقدرة المكلفين على الدفع،** فتأخذ بالاعتبار المقدرة التكليفيّة للمكلّف، وهي من القواعد المهمّة في الضريبة.

د- **تُفرَض من قبل الدولة:** وبالتحديد السلطة التنفيذيّة (الحكومة) بعد موافقة السلطة التشريعيّة.

ه- **الضريبة تُدفع بصفة نهائيّة:** إذ لا يستطيع المكلّفون استرداد ما دفعوه من ضرائب للخزانة العامّة للدولة.

و- **الضريبة فريضة دون مقابل:**

---

[1] العلي، عادل فليح. 2007. "**المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**". منشورات دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن.ص92.

وهذه من أهمّ خصائص الضريبة، حيث أنّ المكلَّف بالضريبة عندما يدفع الضريبة لا ينتظر أن يحصل على مقابل مباشر خاصّ له، بل يدفع المكلَّف الضريبة كونه عضو في المجتمع (حسب نظريّة التّضامن الاجتماعيّ) ويستفيد من النفقات العامّة للدولة، ولا يتمّ تحديد مقدار الضريبة على أساس حصّة المكلّف من المنفعة الخاصّة الناتجة عن أعمال الدولة، ولا تخطّط الدولة ضريبتها على أساس هذه المنفعة بل على قدر ما يستطيع المكلف تحمُّله من ضريبة.

ز- يخضع للضريبة الأشخاص الطبيعيّون والأشخاص المعنويّون على حدّ سواء:

فقد تستقرّ الضريبة في الذمّة الماليّة للأفراد الطبيعيّين، وقد يكون المكلَّف شخصاً معنويّاً إمّا من أشخاص القانون الخاصّ أو من أشخاص القانون العامّ.

ح- الضريبة فريضة ذات أهداف:

إنّ الهدف الأقدم والمعروف للضريبة هو الهدف الماليّ قبل أن تظهر الأهداف المتتالية مع ظهور مفهوم الدولة المتدّخلة لذلك فإنّ أهداف الضريبة[1]:

i) أهداف ماليّة:

تهدف الدولة من خلال الضريبة إلى تحقيق الأهداف الماليّة المتمثلة بتغطية النفقات العامّة للدولة، وقد كان هذا الهدف هو المبرّر الوحيد للضريبة والمحدّد لنطاقها في ظلّ الماليّة العامّة المحايدة في مرحلة الدولة الحارسة القائمة في ظلّ النظريّة الاقتصاديّة التقليديّة، وذلك قبل سقوط فكرة الدولة الحارسة في ظلّ الأزمة الاقتصاديّة عام 1929-1930م.

ii) أهداف اقتصاديّة واجتماعيّة:

في ظلّ ظهور الدولة المتدّخلة تغيّر مفهوم الهدف من الضريبة من الناحية الاقتصاديّة والاجتماعيّة، في السابق كان كلّ ما ينتج عن الضريبة من آثار اقتصاديّة أو اجتماعيّة هو نتيجة غير مقصودة وليس غاية مقصودة للضريبة، وتحوَّلت لاحقاً إلى غاية من خلال تَقصُّد ظهور الآثار الاقتصاديّة والاجتماعيّة للضريبة وأخذها بمنحى معيّن حسب الخطّة العامّة للدولة، من الناحية الاقتصاديّة تستخدمها الدولة لتحقيق التوازن الاقتصاديّ بين مختلف القطّاعات الاقتصاديّة العاملة ضمن اقتصاد الدولة والتعجيل والتحكم بالتنمية الاقتصاديّة من الناحية الاقتصاديّة القطّاعيّة، ومن الناحية الاجتماعيّة تفيد في إعادة توزيع الدّخل لتحقيق التوازن الاجتماعيّ وتوفر إمكانية قيام الدولة بتحمّل أعبائها الاجتماعيّة من خلال الموارد التي توفرها.

2-1-2: قواعد الضريبة:

هناك مجموعة من القواعد التي يجب الالتزام بها عند فرض الضريبة والتي يتمّ من خلالها تأمين سلامة تطبيق الضريبة، بحيث يتمّ الوصول في النهاية إلى تحقيق الكفاءة في فرض الضريبة،

[1] العدي، ابراهيم. 2006. **"واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره"**. مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(28) العدد (2). ص66.

وأوّل من حدّد هذه القواعد هو آدم سميث، وما تزال هذه القواعد تحظى بالإجماع العلميّ ولكن تمّ إدخال كثير من التعديلات في تفصيلات كلّ قاعدة، وهذه القواعد هي: العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد.

أ- قاعدة العدالة:

يُقصَد بقاعدة العدالة أن يساهم كلّ أعضاء الجماعة في تحمّل الأعباء العامّة تبعاً للمقدرة التكليفيّة لكلّ منهم وذلك حسب نسبة الدخل الذي يحقّقونه في ظل حماية الدولة، أي أن تتناسب الضريبة مع الدخل، وهناك مفهومان في هذا المجال هما:

- العدالة الأفقيّة: تعني معاملة ذوي الدخول المتماثلة معاملة متساوية، بحيث لا يتمّ تحميل فئة مهنيّة أو اجتماعيّة عبء أكبر من الفئات الأخرى التي تتمتّع بنفس مستوى الدخل.
- العدالة الرأسيّة: تقوم على معاملة ذوي الدخول المختلفة معاملة مختلفة.

وقد ذهب آدم سميث في هذا المجال إلى أنّه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكوميّة وفقاً لمقدرتهم النسبية، وأن تتناسب الضريبة مع الدخل الذي يحققه الفرد في ظلّ حماية الدولة قدر الإمكان، وقد اعتبر سميث أن الضريبة النسبيّة هي وحدها التي تحقق العدالة الضريبة، وقد أيَّده معظم كتَّاب القرنين الثامن عشر والتاسع عشر تطبيقاً لنظريّة العقد الماليّ (تعني أن الضريبة هي عقد ماليّ ضمنيّ بين الدولة والفرد تلتزم فيه الدولة بتقديم خدمات المرافق العامة ويلتزم الفرد بدفع الضريبة)، بالتالي حسب نظريّة العقد الماليّ، تُعتبر الضريبة ثمناً لخدمات الدولة وكلّما ارتفع الدخل ازدادت استفادة المكلّف من خدمات الدولة وبالتالي يجب أن ترتفع الضريبة، وقد خرج (ساي) عن هذا الإجماع، وكان هذا يُمثل بداية للفكر الماليّ الحديث في هذا المجال، ليقول أنّ الضريبة التصاعديّة أكثر اقتراباً من العدالة ويقول بأنّ الضريبة النسبيّة تشكّل عبئاً على الفقير أكثر من الغنيّ، وجاء تبني الضريبة التصاعديّة من تراجع نظريّة العقد المالي وتبني نظريّة التضامن الاجتماعيّ (الضريبة تُفرَض على الأشخاص حسب مقدرتهم بصرف النظر عن النفع الذي يعود عليهم من خدمات الدولة)، وتطبيقاً لمبدأ انخفاض المنفعة الحديّة للنقود مع ارتفاع الدخل.

ولا تقتصر قاعدة العدالة على الأخذ بالضريبة التصاعديّة بل التأكيد على عموميّة الضريبة، حيث يجب أن تكون الضريبة عامة على جميع الأشخاص (العموميّة الشخصيّة) وعلى كافّة الأموال (العموميّة الماديّة)، مع بعض الاستثناءات التي يتمّ منحها لمقابلة الاعتبارات الشخصيّة أو تبعاً لنوع الدخل ومصدره.

وغالباً يتمّ تناول مفهوم العدالة من خلال اتجاهين، يقوم الأوّل على المساواة في التضحية أو التوزيع العادل للأعباء الضريبيّة بين المواطنين، أمّا الاتجاه الثاني فيتناول جميع جوانب الضريبة من بدايتها حتى استخدام حصيلتها.

ويمكن ملاحظة أنّه يمكن أن يفيد تدّخل حوكمة الشركات سواء من ناحية حوكمة عمل المكلّف أو حوكمة المنظومة الضريبيّة في تحقيق العدالة الضريبيّة.

ب- قاعدة اليقين:

يرى آدم سميث أنّ الضريبة الجيدة يجب أن تكون معلومة ومحدّدة بوضوح وبلا تحكّم سواء من ناحية السعر أو الوعاء أو الأسلوب أو مواعيد الجباية، ويكون المكلَّف على علم مسبق بالتزاماته الماليّة تجاه الدولة قبل الدولة، وأن يكون قادراً على الدفاع عن حقوقه في حال التعسّف وسوء استعمال السلطة من قبل الدوائر الضريبيّة.

وفي هذا المجال يمكن أن يكون لحوكمة المنظومة الضريبيّة دور كبير في الوصول إلى مستوى عالٍ من اليقين.

ج- قاعدة الملاءمة:

وتقضي هذه القاعدة ضرورة تنظيم أحكام الضريبة، بحيث يتمّ جباية الضريبة في أنسب الأوقات وبأسلوب التحصيل الأنسب، بشكلٍ يخفّف من عبء الضريبة على المكلَّف، ويُعتبَر وقت حصول المكلَّف على دخله هو أنسب الأوقات لجباية الضريبة كطريقة الحجز عند المنبع بالنسبة لضريبة الأجور ودخل الأوراق الماليّة.

د- قاعدة الاقتصاد:

تعني هذه القاعدة اختيار الطريقة الأنسب لجباية وتحصيل الضريبة، بحيث لا تزيد كلفة الجباية للضريبة عن إيرادات هذه الضريبة المُورَّدة إلى خزينة الدولة، فكلّ زيادة في تكاليف الجباية يؤدّي لزيادة العبء على المكلَّف دون أيّة زيادة في الحصيلة الضريبيَة، وبناءً على هذه القاعدة فإنّ أفضل الضرائب هي التي تتميّز بانخفاض كلفة جبايتها وارتفاع حصيلتها.

المبحث الأول:

العبء الضريبيّ والطاقة الضريبيّة

The Tax Burden and The Tax Capacity

تسعى الدولة لفرض أكبر قدر ممكن من الضريبة بهدف تأمين أكبر قدر ممكن من الإيرادات لخزينة الدولة، الأمر الذي يشكّل عامل ضغط على المطارح التي تشكّل المادة الأوليّة التي تتناولها هذه الضرائب باقتطاعاتها، وبالمقابل فإنّ هناك حدود للضريبة التي يمكن فرضها على أيّ مجتمع، لأسباب تتعلّق بالوضع الاقتصاديّ العامّ والوضع الاقتصاديّ للأفراد، وهذا ما دفع لظهور مفهوم العبء الضريبي ومفهوم الطاقة الضريبيّة ومحدّدات هذه الطاقة لتأخذ هذه المفاهيم حيِّزاً في أبحاث الماليّة.

ويهدف هذا المبحث إلى التعرّف على مفهوم العبء الضريبيّ ومفهوم الطاقة الضريبيّة وعلى محدّدات الطاقة الضريبيّة في البلدان النامية، من خلال التعرّض إلى ما يلي:

2-1-1: مفهوم العبء الضريبيّ.

2-1-2: مفهوم الطاقة الضريبيّة ومحدّداتها في البلدان النامية.

2-1-3: الرقم القياسيّ للعبء الضريبيّ.

1-1-2:مفهوم العبء الضريبيّ:

أتى مفهوم العبء الضريبيّ من الحاجة لوجود مقاييس لمدى تأثير الضريبة المفروضة على الاقتصاد الوطنيّ، بهدف التأكّد من أنّ أيّ تغييرات وأيّ عمليّات تحسين في السياسة الضريبيّة تتمّ بأسسٍ اقتصاديّة صحيحة، ومن أهمّ المقاييس: مقياس العبء الضريبيّ (الجهد الضريبيّ)، وتعود هذه التسمية إلى عهد الدولة الحارسة حيث كانت وظيفة الدولة هي الأمن والدفاع عن الدولة، فكان إحساس المكلّف أنّه يدفع الضريبة دون أيِّ مردود أو جدوى، ويتمّ دراسة العبء الضريبيّ من خلال قسمين: العبء الضريبيّ الفرديّ والعبء الضريبيّ للمجتمع.

1-1-1-2: العبء الضريبيّ الفرديّ:

يدفع الفرد الضريبة باعتباره عضو متضامن في المجتمع، ولا يحقّ له الاعتراض على ذلك بحجّة أنّه لا يشعر باستفادته من الخدمات التي تقدّمها الدولة، وللضريبة تأثير سلبيّ على مقدرة المكلّف على الاستهلاك والادخار بتأثيرها على قوّته الاقتصاديّة، حيث تحرمه جزءاً من الدخل الذي يحققه.

وعرَّف الدكتور خالد الخطيب عبء الضريبة الفرديّ بأنّه: "مقدار التضحية الشخصيّة للمكلف الناتجة عن دفع الضريبة"[1].

ويُقسَم العبء الضريبيّ الفرديّ إلى قسمين: عبء الضريبة الحسابيّ، وعبء الضريبة النفسيّ[2].

أ- عبء الضريبة الحسابي[3]:

ويتمّ تعريفه بأنه: مجموع الضرائب التي يتحمّلها الفرد منسوبة إلى مجموع دخله قبل اقتطاع هذه الضرائب في فترة معينة.

ويتمّ التعبير عنه بالصيغة الرياضيّة التالية:

$$\boldsymbol{P = \frac{T}{I}}$$

حيث أنّ:

P: العبء الضريبيّ الفرديّ.

T: مجموع الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة التي يتحمّلها المكلف.

I: مجموع الدخل قبل اقتطاع الضريبة.

---

[1] الخطيب، خالد. 2000.**الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية**. دار الحامد، عمّان، الأردن ، ص15. **مأخوذ عن (**كريّم،شوقي.2003. **"أثر الربح المحاسبي في تحديد العبء الضريبي"**. رسالة دكتوراه،جامعة دمشق، سورية.ص11).

[2] كريّم،شوقي.2003. **"أثر الربح المحاسبي في تحديد العبء الضريبي"**. رسالة دكتوراه،جامعة دمشق، سورية.ص10.

[3] **المرجع السابق**، ص11.

ولكن انتقدت هذه الصيغة من حيث أنّ الضريبة تكون أشدّ تأثيراً على الأفراد ذوي الدخول المنخفضة، وينخفض تأثيرها كلّما ارتفعت الدخول حسب مبدأ تناقص المنفعة الحديّة للنقود، حيث أنّ الدخل المتبقي بعد اقتطاع الضريبة يختلف إشباعه للحاجات حسب ارتفاع الدخل، وقد لا يغطي الحاجات الضرورية عند انخفاض الدخل بشكل ملموس، ولذلك تمّ إدخال مفهوم الحدّ الأدنى للمعيشة، لتصبح الصيغة:

$$P = \frac{T}{I - L}$$

حيث أنّ :

L: الحدّ الأدنى لمستوى المعيشة المقدَّر للبلد.

وإذا تمّ افتراض أن($I\text{-}L \geq 0$) فإنّه كلّما اقترب الدخل من الحدّ الأدنى لمستوى المعيشة كلّما اتجهت قيمة العبء الضريبيّ نحو مالا نهاية دالّة على تزايد ثقل الضريبة على الفرد.

ولكن أغفلت هذه الصيغة أيضاً حصول الفرد على خدمات مجانيّة تقدّمها الدولة ولا يدفع مقابلها أيّ مبلغ ماليّ، مثل الخدمات الصحيّة وخدمات التعليم التي تقدّمها الدولة لمواطنيها، وإذا أخذ هذا الأمر بالاعتبار تصبح الصيغة على الشكل التالي:

$$P = \frac{T - S}{I - L}$$

حيث أنّ:

S: هي ما يصيب الفرد من مجموع الخدمات التي تقدّمها الدولة.

وهنا يُلاحَظ أنّه تمّ إغفال الإعانات التي قد تقدّمها الدولة بشكل مباشر للمكلّف، وبأخذها بالاعتبار تصبح الصيغة:

$$P = \frac{T - S - A}{I - L}$$

حيث أنّ:

A: هي مجموع الإعانات التي يحصل عليها الفرد من الدولة.

ولكن نتيجة صعوبة تحديد الضرائب غير المباشرة التي يتحملّها الفرد ونصيبه من الخدمات العامّة التي تقدمها الدولة، تمّ اللجوء إلى الصيغة التالية لحساب العبء الضريبيّ الفرديّ وهي:

$$P = \frac{D.T}{I}$$

حيث أنّ:

D.T: هي الضرائب المباشرة التي يتحمّلها الفرد.

ب- العبء النفسيّ للضريبة:

يُلاحظ أنّ للضريبة تأثيراً هاماً على نفسية وسلوك المكلّف، ويحدّد هذا التأثير عدّة عوامل منها: درجة الوعي الضريبيّ للأفراد، وسياسة الإنفاق للدّولة، وعدم وجود سوء استخدام للأموال العامّة، ومنها ما يتعلّق بالتنظيم الفنيّ للضريبة من نواحي التحصيل والاستقرار.

2-1-1-2: العبء الضريبيّ للمجتمع:

هناك تعريفات عدّة للعبء الضريبي للمجتمع من بينها:

هي العلاقة بين الضرائب المدفوعة فعلاً وطاقة البلد على دفع الضرائب.

أو: هي النسبة بين مجموع الضرائب التي يتم تحصيلها خلال فترة معينة وبين الدخل القومي في نفس الفترة.

ويقاس بالصيغة التالية:

$$P = \frac{T}{I}$$

حيث أنّ : - P: العبء الضريبي للمجتمع.

- T: مجموع الضرائب التي يتحملها المجتمع خلال فترة معينة.

- I: الدخل القومي خلال نفس الفترة.

والغرض من تحديد العبء الضريبي للمجتمع هو معرفة مدى مقدرة هذا المجتمع على تحمّل الضرائب ومدى إمكانيّة فرض أيّ ضرائب جديدة أو زيادة الضرائب القائمة.

وهناك عدّة طرق لحساب العبء الضريبيّ للمجتمع، منها:

- تقدير متوسط نصيب الفرد من إجمالي الضرائب ومقارنته مع متوسط دخل الفرد.
- تقسيم إجمالي الضرائب على ذوي الدخول الأصليّة المكتسبة (باعتبار أنّ الضرائب تُفرَض على العاملين أو أصحاب رؤوس الأموال والملاك)، والأخذ بالاعتبار لمبالغ التأمينات الاجتماعيّة التي تقتطع بشكلٍ إلزاميّ وتثقل كاهل المكلّف.

2-1-2: مفهوم الطاقة الضريبيّة ومحددّاتها في البلدان النامية:

إنّ أهمّ ما يميّز الأنظمة الضريبيّة في الدول النامية عن تلك الموجودة في الدول المتقدّمة هو الضعف الشديد في الطاقة الضريبيّة، وهذا ما يشكّل العثرة الأكبر أمام عمل الضريبة في هذه الدول، حيث أنّ الطاقة الضريبيّة في الدول المتقدّمة تتراوح بين (25-40%) بينما تبلغ في الدول النامية بين (10-25%)[1].

وقد بدأ الاهتمام بدراسة الطاقة الضريبيّة في الدول النامية مع بداية النصف الثاني من القرن العشرين ومع زيادة الاهتمام بتنمية هذه الدول، وبالتالي البحث عن مصادر تمويل لخطط التنمية الاقتصاديّة فيها.

يتمّ تناول الطاقة الضريبيّة من خلال دراسة الطاقة الضريبيّة للفرد، والطاقة الضريبيّة للمجتمع، ومحدّدات الطاقة الضريبيّة في الدول النامية:

2-1-2-1: الطاقة الضريبيّة للفرد:

تمّ تعريف الطاقة الضريبيّة للفرد من قبل الدكتور عبد الكريم صادق بأنّها: "مقدرة الفرد على دفع الضرائب من دخله دون الإضرار بالمستوى العام لمعيشة هذا الفرد"[2].

ويهدف تقدير الطاقة الضريبية للفرد لتحديد إمكانيّة توزيع العبء الضريبيّ العام على الأفراد حسب قدراتهم التي تحدّدها دخولهم بشكلٍ خاص.

وقد انقسم الباحثون في الماليّة العامّة في تحديد المقياس المناسب لطاقة الفرد، حيث يرى فريق أنّ الدخل هو أفضل مقياس لطاقة المكلف، ويرى فريق آخر أنّ صافي ثروة المكلّف هو مقياس طاقته، ولكلّ منهم مبرراته. ويتمّ تبرير اعتماد معياري الثروة الشخصيّة أو الدخل الشخصي في تحديد الطاقة الضريبيّة للفرد من المنطلق التالي:

- بالنسبة **للثروة الشخصيّة**:

من المهمّ عدم إغفال صافي الثروة كعاملٍ مهمّ في تحديد الطاقة الضريبيّة للفرد، حيث أنّ الفرد الذي يملك ثروة يكون أقدر على تحمّل الضريبة من الفرد الذي لا يملك شيئاً، حيث أنّه وإن فقد مصدر دخله يبقى لديه ثروته ليغطي نفقاته منها.

- أما **الدخل الشخصيّ**:

حيث أنّ للفائض الذي يمكن أن يُنفِقه الفرد خلال فترة زمنيّة معيّنة محافظاً على النقدية التي كانت لديه في بداية هذه الفترة، مع الأخذ بالحسبان المبلغ الذي يكفل للفرد ولمن يعيله الحدّ الأدنى لمستوى المعيشة، تأثير على مقدرة الفرد على دفع الضريبة.

---

[1] المهايني- محمد خالد،1994،**منهجية الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية**،منشورات وزارة الثقافة، دمشق،ص224.

[2] بركات، عبد الكريم صادق وآخرون. 1975. **دراسات في النظم الضريبية**. مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية ،مصر، ص92. **مأخوذ عن** (كريم،شوقي. **مرجع سبق ذكره**. ص26.)

وهناك قواعد تحكم تحديد نطاق الطاقة الضريبيّة للفرد من خلال اعتبارات الدخل الذي يحصل عليه الفرد هي: قاعدة المصدر، قاعدة الإثراء، قاعدة التحقق:

- **قاعدة المصدر**: تُستخدم في تحديد وعاء ضريبة الدخل، ويُعرّف الدخل وفق هذه القاعدة بأنّه: مجموع الإيرادات النقديّة الدوريّة التي يمكن تقديرها بالنقود، والتي يحصل عليها الفرد خلال فترة زمنيّة معيّنة بعد استبعاد تكاليف الحصول على هذه الإيرادات، والتي يمكن استهلاكها دون المساس برأس المال، وتركّز هذه القاعدة على فكرة الدوريّة في الدخل أي أن يكون الدخل دائم، ولا تأخذ باعتبارها عناصر الدخل غير المنتظمة رغم تأثيرها الهام على مقدرة الأفراد على تحمّل الضرائب.
- **قاعدة الإثراء**: ويُعرَّف الدخل هنا بأنّه: الزيادة في قيمة رأس المال أي القوّة الاقتصادية للفرد بين تاريخين، والناتجة عن الفائض في قيمة الموجودات التي يملكها الفرد دون النظر إذا كان مصدره ثابتاً أو عرضيّاً، وهنا أخذ بالحسبان الإيرادات غير المنتظمة ولكن أغفلت إذا قام الفرد بالاستهلاك أم لا، إذ أنّها تنظر لقدرته على الاستهلاك.
- **قاعدة التحقّق**: وهي لا تأخذ باعتبارها الأرباح الرأسماليّة إلا عند تحققها، وقد ينتج عن هذا تمايز ضريبيّ، حيث أنّ فردين قد يحدث لديهما زيادة متساوية في قيمة رأس المال، ولكن تُفرَض ضريبة على أحدهما لأنّه حقق أرباحاً رأسماليّة ببيعه جزء من موجوداته التي زادت قيمتها، أمّا الآخر لا يتحمّل ضريبة ويبقى محتفظاً بقوّته الاقتصاديّة.

ويجب أخذ المعيارين مع بعضهما لإعطاء دلالة صحيحة عن الطاقة الضريبيّة للفرد.

2-2-1-2: الطاقة الضريبيّة للمجتمع:

يتمّ تعريف الطاقة الضريبيّة للمجتمع بأنّها: "هي النسبة من الناتج القوميّ الإجماليّ التي يمكن للحكومة الحصول عليها من دافعي الضرائب، بحيث لا يؤدّي ذلك إلى الإضرار بالحياة الاقتصاديّة والسياسيّة والاجتماعيّة"[1].

وقد عرّفها صندوق النقد الدولي عام 1998 بأنّها:"أقصى قدر من الإيرادات يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل القوميّ وتركيبه دون المساس بالاعتبارات الاجتماعيّة لدافعيّ الضرائب"[2].

ويجب التمييز بين طاقة التضحية القوميّة والطاقة الضريبيّة: حيث تمثل طاقة التضحية القوميّة أقصى ما يستطيع المجتمع التنازل عنه في ظروف معيّنة، كحالات الحروب والكوارث مثلاً، والأفراد في مثل هذه الظروف يتخلّون عن حدود قصوى من إمكانيّاتهم الماديّة والمعنويّة، ويكتفون

---

[1] المتوكل، مصطفى حسين. 2000. **محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية (مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن).** دراسات استراتيجية، العدد 36، مركز الإمارات للدراسات و البحوث الإستراتيجية، أبو ظبي ، الإمارات. ص7.
[2] التوني، ناجي. 2003. **سياسات الإصلاح الضريبي** . مجلة المعهد العربي للتخطيط بالكويت. العدد 13 ، يناير/ كانون الثاني ، السنة الثانية، الكويت .

بأدنى مستوى استهلاكيّ ممكن، مضحّين بكثير من حاجاتهم الأساسيّة، ولكن لطاقة التضحية القوميّة بعد زمني يرتبط بحدث معيّن، قد يطول وقد يقصر، وبعد انتهاء هذا الحدث أو الطارئ يصعب إقناع الأفراد باستمراريّة تضحياتهم.

3-2-1-2:محدّدات الطاقة الضريبيّة في البلدان النامية:

تختلف الطاقة الضريبيّة من بلدٍ إلى آخر، وهذا يتعلّق بتطوّر وغنى هذا البلد، ولكن ما يمكن أن يميّز الدول النامية هو اشتراكها في معظمها بوضع ضعف الطاقة الضريبيّة الممكن اقتطاعها لأسباب مختلفة منها:

أولاً: هيكل الاقتصاد القائم في هذه البلدان:

تكون الطاقة الضريبيّة في المجتمعات الزراعيّة أقلّ ممّا هي عليه في المجتمعات الصناعيّة، السبب في هذا أنّه يقلّ التعامل النقديّ في هذه المجتمعات، وتكون الدخول الفرديّة ضعيفة إلى درجة قد تمنع إمكانيّة الاقتطاع الضريبيّ منها عندما يتمّ الأخذ بالاعتبار لحدّ أدنى لمستوى المعيشة، إضافةً إلى أنّ هذا القطاع لا يمسك أيّ دفاتر نظامية يمكن من خلالها الإطلاع بشكلٍ دقيق على ما يحققه من دخل، علاوةً على أنّ معظم الدول تعفي هذا القطاع من الضرائب للمحافظة على أو لتحقيق قدر معيّن من الأمن الغذائيّ للدولة.

وأغلب الدول النامية هي من البلدان الزراعيّة، ولا تزال الزراعة فيها متخلّفة تعتمد على أدوات بدائيّة غالباً.

ثانياً: انخفاض الدخل الفرديّ وخلل توزيع الدخل القوميّ في هذه الدول:

ارتفاع متوسط دخل الفرد يعني أنّ الفرد يستطيع دفع ضرائب بسهولة من فائض دخله دون أن يكون هناك مساس بحدّ الكفاف لديه، أمّا الدول التي ينخفض فيها متوسط الدخل ليقترب من الحدّ الأدنى لمستوى المعيشة، فإنّه يصعب على الأفراد دفع ضريبة لتأثيرها على حياتهم.

كما أنّ لتوزيع الدخل القوميّ تأثيراً هاماً على الطاقة الضريبيّة، إذ أنّ الضريبة لا تُفرَض على الدخل القومي ككتلة واحدة بل تُفرَض على توزيعاته كدخول أشخاصٍ طبيعيّين أو اعتباريّين، وبالتالي كلّما اقترب توزيع الدخل القوميّ من العدالة تزداد الطاقة الضريبيّة، وتقليل التفاوت في الدخول يزيد من الطاقة الضريبيّة.

ويُلاحَظ أنّ أغلب الدول النامية تعاني انخفاضاً في الدخل الفرديّ ناجم عن سوء إدارة موارد هذه الدول، إضافةً لسوء توزيع إيرادات الجزء المُستثمَر من هذه الموارد، فيُلاحَظ في هذه الدول طبقتين متمايزتين، طبقة تعيش في حدّ الكفاف وغير قادرة على دفع الضريبة، وطبقة أخرى ذات دخول مرتفعة وذات نفوذ كبير يسمح لها بالتهرّب من الضريبة بسهولة.

ثالثاً: إدارة ضريبيّة ضعيفة من الناحية الماديّة ومن ناحية الكوادر:

فالإدارة الضريبيّة ما زالت تعمل وفق الآليّات القديمة للتكليف والتحصيل، وهذا يؤدّي إلى عدم تمكّن الدولة من الوصول إلى الكثير من المطارح الضريبيّة وتشميلها بالتكليف، أو لحدوث خللٍ في التحصيل بشكلٍ يؤثر على إمكانيّة الوصول إلى الحصيلة المخطّط لها.

رابعاً: اتساع نطاق الإعفاءات الضريبيّة:

من المُلاحَظ أنّ الدول النامية تتمتّع بالسخاء الكبير في منح الإعفاءات الضريبيّة على الرغم من عدم جدواها في كثير من الأحيان، ومازال الاهتمام الرئيسيّ يتركّز على الإعفاءات الضريبيّة كعاملٍ أساسيٍّ في جذب الاستثمارات الأجنبيّة، مع العلم أنّه أظهرت دراسة أُعدّت من قبل المؤسسة العربيّة لضمان الاستثمار أنّ الإعفاءات الضريبيّة تأتي في مرتبةٍ متأخرةٍ بين العوامل المحفّزة على الاستثمار[1].

خامساً: التعقيد وعدم الانسجام في التشريع الضريبيّ:

قد يؤدي التعقيد في التشريع الضريبي إلى فتح المجال للتهرّب والتجنّب الضريبيّ، ويؤدي لتشكيل ضغوط على الأجهزة الضريبيّة وخصوصاً في ظلّ ما تعانيه من ضعف.

سادساً: العوامل الاجتماعيّة متمثلة بالهيكل السكانيّ والمستوى العام للاستهلاك:

إنّ زيادة السكان تعني زيادة في الإعفاءات الضريبيّة وارتفاع الحدّ الأدنى الإجماليّ لمستوى المعيشة نسبة للدّخل القوميّ، ممّا يؤدي لانخفاض في الطاقة الضريبيّة.

كما أنّ للتوزيع العمري للسكان تأثيراً على الطاقة الضريبيّة، حيث أنّ زيادة نسبة من هم تحت سنّ العمل أو من هم في مرحلة الكهولة يعني أنّهم يعتمدون بإعالتهم على الطبقة الأقلّ نسبةً والتي تستطيع أن تحقّق الدخول، وبالتالي تؤثر على مقدرة هؤلاء على دفع الضريبة، إضافةً لتأثير ارتفاع الأسعار الذي يرفع الحد الأدنى لمستوى المعيشة.

سابعاً: انخفاض الوعي الضريبي:

كلّما ازداد الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع ونضج إحساسهم بمسؤوليّاتهم تجاه إمداد الخزينة العامّة بالأموال اللازمة لتمويل الإنفاق العام، انخفض مستوى التهرّب من دفع الضريبة واتّسعت المقدرة التكليفيّة، وتكون النتائج معكوسة إذا انخفض هذا الوعي.

---

[1] زيدان، رامي. 2006. **"حساسية النظام الضريبي في سورية"**. منشورات وزارة الثقافة، دمشق ، سورية.ص111.

ثامناً: الانفتاح على العالم الخارجيّ:

للانفتاح على العالم الخارجيّ تأثير هام على الطاقة الضريبيّة، ففي البلدان التي يكون ميزانها التجاريّ مع الخارج رابح (صادراتها تزيد على المستوردات)، تكون الطاقة الضريبيّة لديها مرتفعة، فزيادة الصادرات تعني زيادة في درجة التنقيد في هذه الدول، وتعني وجود هيكل صناعيّ مسيطر على اقتصاد هذه الدول، وهذا يشكّل فائضا نقديّا قابلاً للاقتطاع الضريبيّ، كما أنّ انخفاض المستوردات يشجّع الصناعة المحليّة ويزيد القيمة المضافة على السلع، الأمر الذي يحقّق فوائض أكبر تسمح بزيادة الضرائب على المستوردات.

تاسعاً: فقدان الاستقرار السياسيّ في أغلب الدول النامية:

تعاني أغلب الدول النامية من الفتن الداخليّة أو التهديدات الخارجيّة، والتي تهدّد بانفلات الأوضاع الأمنيّة في أيّة لحظة، ممّا يؤدي إلى ضعف الاستثمارات فيها لخوف المستثمرين على أموالهم في هذه البلدان، وحتى إن تمّ الاستثمار فيها يُلاحَظ أنّه يتمّ إخراج الأرباح من هذه البلدان - خصوصاً أن معظم هذه الدول تسمح بإمكانيّة إخراج الأرباح كنوع من التسهيلات الاستثماريّة- ممّا يحرمها من فوائد بقاء هذه الأموال في الدولة.

عاشراً: انتشار اقتصاد الظلّ The Shadow Economy في الدول النامية:

يعرَّف اقتصاد الظلّ أو القطاع غير الرسميّ بأنَّه: **"**كلّ الحرف والخدمات والمشاريع التي تعمل بعيداً عن سجلات الحكومة واللوائح والقوانين المُنظّمة للأنشطة التجاريّة، وقد يختلف في حجمه لكنّه في أغلب الأحيان صغير وقلّما يصل إلى الحجم المتوسط**"**. ويتميز هذا القطاع من الأعمال بتحقيقه أرباح كبيرة في هذه الدول، ويساهم بما لا يقلّ عن 35% من الناتج المحليّ للدول النامية، ومع هذا فهو لا يخضع للضريبة ولا للرقابة أو السجلات والتراخيص رغم تمتّعهم بكامل خدمات الدولة[1].

وينشأ هذا القطاع غير الرسمي غالباً كردّ فعلٍ على النظم البيروقراطيّة الجامدة، والقوانين المتضاربة فيما بينها وبين الواقع الاقتصاديّ في الدول النامية، لذلك فإنّ حلّ هذه المشكلة يتمّ بتحسين عمل الاقتصاد والتشريعات الناظمة له.

وهنا يمكن أن يكون لحوكمة الشركات تأثير محفّز لزيادة الطاقة الضريبيّة من خلال تأثيرها على عدد من محدّدات الطاقة الضريبيّة من خلال ما تمّ تناوله في الفصل الأول.

---

[1] عبد المعطي، عبد المعطي لطفي. 2004. **"القطاع غير الرسمي - التحديات والحلول"**. اتحاد جمعيات التنمية الاقتصادية وتنمية الدخل F.E.D.A، مصر.

3-1-2: الرقم القياسيّ للعبء الضريبيّ:

ويمثل هذا المفهوم العبء الضريبي منسوباً إلى الطاقة الضريبية، ويعبّر عن مقدار ما قامت الدولة باستغلاله من الطاقة الضريبيّة للمجتمع.

ولهذا الرقم دور مهمّ، حيث أنّ رقم العبء الضريبيّ والطاقة الضريبيّة إذا تمّ أخذ كلٍّ منهما على حدا لا يُعطِي مدلولاً كافياً لتأثير الضريبة على المجتمع أو على مقدرة المجتمع على تحمّل مزيدٍ من الضرائب أو رفع الضرائب الحاليّة، ولا يتمّ هذا إلا إذا تمّ أخذ الرقمين مع بعضهما، وفي النظر إلى مدلولات هذا الرقم نلاحظ:

1. إذا كان الرقم القياسيّ للعبء الضريبيّ >100% فإنّ هذا يعني أن العبء الضريبيّ>الطاقة الضريبيّة، وهذا يدلّ على وجود إرهاق ضريبيّ، ويجب على الإدارة الضريبيّة في هذه الحالة أن تفكّر في تخفيض العبء الضريبيّ على المجتمع لأنّ استمرار الوضع قد يكون له آثار سلبيّة كثيرة.
2. أمّا إذا كان هذا الرقم < 100% فهذا يعني أنّ العبء الضريبيّ < الطاقة الضريبيّة، وهذا يعطي مدلولاً للإدارة الضريبيّة على إمكانيّة فرض ضرائب جديدة أو رفع الضرائب الحاليّة لتوفر القدرة لدى المجتمع على تحمّل هذه الزيادة.
3. أمّا إذا كان هذا الرقم = 100% أو أصغر بقليل فهذا يدلّ على أنّ المكلفين يدفعون الضريبة ضمن قدرتهم ولا يوجد أيّ مجالٍ لأيّ زيادة في الضرائب المفروضة.

وأفضل قدرٍ للضريبة هو الذي يصون مصلحة طرفيّ الضريبة بحيث تغطي الدولة نفقاتها وتأخذ بالاعتبار مقدرة المكلّف على دفع الضريبة.

ومن الملاحظ في الدول النامية وجود جزء غير مُستَغل من الطاقة الضريبيّة على الرغم من انخفاض هذه الطاقة الضريبيّة، وعدم الاستغلال الكافي لهذه الطاقة بما يضعف الحصيلة الضريبيّة ويقلّل من قدرة الدولة على مواجهة التزاماتها.

المبحث الثاني:

حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة

نظراً لأهميّة الضرائب تسعى الدول قدر الإمكان إلى زيادة الحصيلة الضريبيّة التي تقتطعها، من خلال استغلالها لتحسّن الوضع الاقتصاديّ العام في هذه الدول ورفعها لمعدّلات الضرائب المطبّقة أو فرض ضرائب جديدة، ولكن قد لا يكون للتغيّرات التي تحدث في الاقتصاد أو التي تحاول الدولة أن تُحدِثها في معدّلات الضريبة بغية زيادة الحصيلة الضريبيّة الأثر المرجوّ منها.

يتناول هذا المبحث دراسة أحد محدّدات الحصيلة الضريبيّة، حيث يدرس مفهوميّ حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة، يقيس الأوّل مدى تغيّر الحصيلة الضريبيّة استجابةً للتحسّن الحاصل في الاقتصاد، والآخر يقيس مدى تغيّرها استجابةً للتغيّر الحاصل في النسب الضريبيّة، من خلال التقسيمات التالية:

2-2-1: حساسيّة الإيرادات الضريبيّة.

2-2-2: مرونة الإيرادات الضريبيّة.

1-2-2: حساسيَّة الإيرادات الضريبيّة:

تعبِّر حساسيّة الإيرادات الضريبيّة عن مدى تأثر الحصيلة الضريبيّة بالتغيرات الطارئة على الحالة الاقتصاديّة، والمعبّر عنها بالتغيرات في الدخل القوميّ أو الناتج المحليّ الصافي.

وتدلُّ حساسيّة الإيرادات الضريبيّة من ناحية اقتصاديّة على مدى المرونة الداخليّة التي يتمتّع بها النظام الضريبيّ، أي مدى إمكانيّة قيام النظام الضريبيّ بردود فعلٍ ذاتيّةٍ تنتهي إلى تصحيح تلقائيّ للظرف الاقتصاديّ، وهذا الأمر يُعظّم دور الضريبة كأداة اقتصاديّة مهمّة لتحقيق التوازن الاقتصاديّ، وتكون الحساسية مرتفعة عندما يكون التغيّر في الحصيلة مساوياً لنسبة التغيّر في النشاط الاقتصاديّ أو أعلى منها.

ويمكن تحديد عاملين محّددين لحساسيّة الإيرادات الضريبيّة:

- حساسيّة مطرح الضريبة لتطوّرات الدخل القوميّ.
- التنظيم الفنيّ للضريبة.

1-1-2-2: حساسيَّة مطرح الضريبة لتطوّرات الدخل القوميّ:

تتفاوت درجة تأثر كلّ نوع من أنواع المطارح تجاه التغيّرات الحاصلة في الدخل، حيث أنّه من الممكن أن يكون المستفيد الأكبر من أيّ تحسّن طرأ على الدخل القوميّ هي فئة قليلة، يتمّ استهدافها ضريبيّاً من خلال ضريبة معيّنة، ففي هذه الحالة يكون التغيّر في مطرح هذه الضريبة التي تستهدف هذه الفئة قد ازداد بشكلٍ كبير مقارنةً مع المطارح الأخرى التي قد يكون نصيبها من التحسن ضئيل جداً، وهذا ينعكس على الحصيلة الضريبيّة المقتطعة، حيث أنّ الزيادة في مطرح الضريبة تفضي إلى زيادة في الحصيلة الضريبيّة عند وجود الكفاءة في المحدّد الثاني للحساسيّة الضريبيّة (التنظيم الفنيّ للضريبة).

وبالنسبة للشركات يُلاحظ غالباً درجة حساسيّة عالية نسبياً لدخول المنشآت، فعندما يمرُّ الاقتصاد في مرحلة من الرواج الاقتصاديّ هذا يعني زيادة في الإنتاج والمبيعات وارتفاعاً في الأسعار وذلك بالنسبة للشركات التي تتمتّع بإدارة حكيمةٍ ورشيدة للعمل الاقتصاديّ فيها، وبالتالي تزداد أرباح هذه الشركات والتي تشكّل مطرح الضريبة المفروضة على هذه الشركات.

2-2-1-2: التنظيم الفنيّ للضريبة:

للتنظيم الفنيّ للضريبة تأثير في ترجمة الزيادة الحاصلة في المطارح الضريبيّة إلى زيادة في الحصيلة الضريبيّة، من خلال نجاح الإدارة الضريبيّة في اختيار المعدّل المتلائم مع طبيعة المطارح، ونجاحها في الوصول إلى الكفاءة المطلوبة في تحقق وجباية الضرائب.

أولاً: معدّل أو سعر الضريبة:

أ- يختلف **الأسلوب المُعتمَد لفرض الضريبة** في هذا المجال بين الضرائب النوعيّة والقيميّة، وبين المعدل الاسميّ أو القانونيّ والمعدل الحقيقيّ للضريبة.

- الضرائب النوعيّة والضرائب القيميّة:

- يُقصَد بالضرائب النوعيّة الضرائب التي تُفرَض بمبلغٍ معيّنٍ على كلّ وحدة ماديّة (وزن، حجم، مساحة، عدد) من مطرح الضريبة دون النظر إلى القيمة وهي بسيطة وسهلة التطبيق.
- أمّا الضرائب القيميّة: فهي التي تُفرَض كنسبة مئويّة من قيمة مطرح الضريبة وهي أكثر عدالة والأكثر انتشاراً، وهي التي تؤمن حساسيّة تجاه التغيّرات في المطارح الضريبيّة.

- المعدّل الاسميّ والمعدل الحقيقيّ للضريبة:

- ويُقصد بالمعدّل الاسميّ أو القانونيّ للضريبة المعدّل المقرّر بالقانون والذي أقرّه التشريع الضريبيّ.
- أمّا المعدل الحقيقيّ فهو الذي يُقتَطع بشكلٍ فعليٍّ من دخل أو رأس مال المكلف، ومصدر الاختلاف هو الإعفاءات والخصومات الممنوحة من قبل المشرِّع.

ب- **وفي مجال دراسة معدَّل الضريبة** نجد أنواعاً من الضرائب: الضرائب العينيّة والضرائب الشخصيّة، الضرائب التوزيعيّة والضرائب القياسيّة، الضرائب النسبيّة والضرائب التصاعديّة[1].

- الضرائب العينية والضرائب الشخصيّة:

- *الضرائب العينيّة:* هي التي تعتمد على حجم ثروة المكلف دون الاهتمام بظروفه الاقتصاديّة والاجتماعيّة وهي لا تحقق العدالة الضريبيّة.
- *أمّا الضرائب الشخصيّة:* فهي التي تأخذ بالاعتبار ظروف المكلف الشخصيّة ومقدرته التكليفيّة، وهي تحقق العدالة الضريبيّة ولكن من الصعب تحديد الظروف الشخصيّة للمكلّفين، لذا تمّ اعتماد مجموعة مفاهيم لمراعاة مقدرة المكلّف هي:

أ- إعفاء الحدّ الأدنى اللازم للمعيشة: حيث يُحدَّد حدّ الكفاف الذي يلزم للحفاظ على حياة المكلّف ومن يعيله، فلا يُفرَض على هذا الحدّ أيّة ضريبة، ويبدأ فرض الضريبة على جزء

[1] فرهود، محمد سعيد. 1994."**مبادئ المالية العامة**". منشورات جامعة حلب، حلب ، سورية. ص 254.

الدخل الذي يزيد عن حدّ الكفاف، والذي قد يُلاحَظ زيادته مع زيادة الدخل نتيجة ترافق زيادة الدخل مع ارتفاعٍ في الأسعار ما يعني زيادةً في تكاليف المعيشة.

ب- مراعاة الأعباء العائليّة للمكلّف: فكلّما ازداد عدد الأفراد الذين يعيلهم المكلّف ازداد ثقل الضريبة عليه، لذلك يجب منح هذا المكلّف تخفيضات أكبر على الضريبة.

ج- أن يتمّ أخذ مصدر الدخل بالاعتبار، حيث يُقسَم مصدر الدخل إلى: دخول العمل، ودخول رأس المال، ودخول المصدر المختلط، وهنا يلاحظ أنّ دخول رأس المال تتصف بالثبات بشكلٍ كبيرٍ نسبةً لدخول العمل التي تُعتبر أقلّ ثباتاً، فالمكلّف على دخل العمل قد يفقد مصدر الدخل مثلاً في حال تعرّضه لعارضٍ صحيّ، حيث أن دخول العمل تشترط وجود صاحب الدخل بحالة جسدية ونفسية جيدة وفي حال فقدان هذا الشرط يعني بقاء هذا الشخص ومن يعيله دون مصدر للدخل، إضافةً لارتفاع نسبة ما يُنفق من هذه الدخول على السلع الأساسية - الغذائية خصوصاً-، وبالنسبة للدخول ذات المصدر المختلط المتأتية من العمل ورأس المال مثل الأعمال التجاريّة التي يستثمر فيها المكلّف رأس ماله بنفسه، تشكل هنا حالة متوسطة بين نوعي الدخل السابقين تستوجب معاملة خاصة بها أيضاً.

د- الأخذ بالاعتبار لكيفيّة استعمال الدخل، فيجب تخفيف الضريبة على من يُنفِق دخله على الاستهلاك وخصوصاً على السلع الأساسيّة، نسبةً لمن تذهب دخولهم للادخار أو استهلاك السلع الكماليّة.

- الضرائب التوزيعيّة والضرائب القياسيّة:

- الضرائب التوزيعيّة: وفيها لا تُحدِّد الدولة معدّل الضريبة مقدّماً، بل تحدّد مبلغ الحصيلة التي تريدها ثمّ تقوم بتوزيع المبلغ على الأجزاء الإداريّة في الدولة، ثمّ يتمّ توزيعها على المكلّفين حسب ما يملكه كلّ منهم من المادّة الخاضعة للضريبة، هذا النوع أقلّ حساسيّة للتغيرات في الدّخل.

- الضرائب القياسيّة: وفيها يحدّد المشرّع معدّل الضريبة بشكل مقدّم دون تحديد الحصيلة مقدماً، بل تتحدّد الحصيلة تبعاً للمعدّل المحدّد والظروف الاقتصاديّة السائدة.

- الضرائب النسبيّة والتصاعديّة:

- الضريبة النسبيّة: وتُفرَض هذه الضريبة بمعدّلٍ وحيدٍ دون النظر لقيمة مطرح الضريبة، ولا يتغيّر هذا المعدّل بتغيّر قيمة هذا المطرح.
- أمّا الضريبة التصاعديّة: فهي الضريبة التي يرتفع معدّلها كلّما زادت قيمة مطرحها، وهي الأكثر انتشاراً لتحقيقها عدالة أكبر من الضريبة النسبيّة، وهي أكثر حساسيّة من الضريبة النسبيّة لأنّ الزيادة في الدخل تعني زيادةً في المعدّل، وبالتالي زيادةً أعلى في الحصيلة فيما لو بقي المعدّل على ما هو عليه، وهناك أنواع للأسعار التصاعديّة هي:

أ- التصاعد الإجماليّ: يتمّ بتقسيم المكلفين إلى فئاتٍ أو طبقاتٍ حسب ما يملكونه على أن تسري الضريبة بسعرٍ معيّنٍ على فئة أو طبقة معيّنة.

ب- التصاعد بالشرائح: يتمّ بتقسيم مطرح الضريبة إلى أجزاء ويخضع كلّ جزء لسعر خاصّ يرتفع بازدياد المطرح.

وأسعار التصاعد الضريبيّ تتحدّد إمّا: بأن تتصاعد أسعار الضريبة على أساس متوالية حسابيّة أو هندسيّة بشرط ألا تصل لحد 100%، أو: يحدّد السعر على أساس الدخول المرتفعة وينخفض السعر كلّما انخفضت قيمة الدخول الخاضعة للضريبة.

ثانياً: تحقّق وجباية الضريبة:

تمرّ هذه العملية بثلاث مراحل: تقدير مطرح الضريبة ، تحقّق الضريبة، جباية الضريبة. ولكفاءة الإدارة الضريبيّة في هذه المراحل بالغ الأثر على الحصيلة الضريبيّة وترجمة الزيادة في المطارح الضريبيّة إلى زيادة في الحصيلة الضريبيّة.

أ- تقدير مطرح الضريبة: وهو أمر هامّ للوصول لتحديد الضريبة الواجب فرضها، وتلجأ الإدارة الضريبيّة لتقدير المطرح إمّا بصورة مباشرة أو غير مباشرة:

- الطرق المباشرة: ويتم هذا الأمر من خلال:

  - إمّا بالاعتماد على تصريح أو إقرار مقدّم من قبل المكلف، حيث يقدّم المكلّف في نهاية كلّ فترة ماليّة إقراراً يصرّح فيه عن نتائج أعماله في الفترة محلّ النقاش، ويكون أمام المكلف في هذه الطريقة مجال واسع للتهرّب من الضريبة من خلال التلاعب بالإقرار المقدّم من قبله.
  - أو باعتماد طريقة التقدير الإداريّ من خلال جولاتٍ لموظفيّ الدوائر الضريبيّة بشكلٍ ميدانيّ على عيّنات عشوائيّة من المكلفين، ويتمّ بعدها تقدير أعمال المكلّف وفرض الضريبة بناءً على هذا التقدير، ولهذا الأسلوب تأثير سلبيّ على المكلّف نتيجة الإطلاع على بعض المعلومات الخاصّة بعمله والتي لا يرغب بأن يتمّ الإطلاع عليها من قبل الغير لتأثيرها المحتمل على وضعه التنافسيّ.

- الطرق غير المباشرة: ويتم هذا الأمر من خلال:

  - إمّا بالاعتماد على المظاهر الخارجيّة التي تظهر على أفعال المكلّف وسلوكه مثل المسكن الذي يعيش فيه، والسيارات التي يملكها، ومقدار ما يصرفه وعدد العمال الذين يعملون لديه، وفي هذه الطريقة بعض الغبن حيث تختلف عادات الإنفاق من فردٍ لآخر، ولا يمكن تحديد الدخل بصورةٍ دقيقةٍ.

- أو يتمّ بالاعتماد على طريقة التقدير الجزافيّ فقد تجمع الدوائر الضريبيّة عدداً من المتأصلين في ممارسة الحرفة ويتمّ تشكيل لجنة تقدّر دخل زملائهم من خلال بيانات ومظاهر خارجيّة وهي أيضاً لا تتمتع بالعدالة.

ب- تحقق الضريبة: فبعد أن يتمّ تقدير الدخل تعمل الإدارة الضريبيّة على تحديد المبلغ الذي يخضع للضريبة من دخل المكلف وإجراء الخصومات التي يقرّها المشرِّع على هذا المبلغ، وإخضاع المبلغ المتبقي للمعدّل الذي أقرّه المشرّع.

ج- جباية الضريبة: بعد أن تمّ تحديد المبلغ الواجب اقتطاعه يأتي دور تحصيل الضريبة وتغذية الخزينة العامّة بهذا المبلغ، ويتمّ دفع الضريبة إمّا من قبل المموّل نفسه حيث يقوم المكلّف بدفع الضريبة بنفسه إلى الدوائر المختصّة، أو يتمّ الدفع من قبل شخصٍ آخر غير المكلف الحقيقيّ ويتمّ هذا في الضرائب غير المباشرة، من خلال دفع المكلف الاسميّ للضريبة والذي يقوم بدوره بعكس عبء هذه الضريبة على المكلّف الحقيقيّ من خلال رفع أسعار السلع التي تُفرَض عليها الضريبة عند بيعها للمكلّف الحقيقيّ، أو في الضرائب المباشرة من خلال الحجز عند المنبع التي يتمّ فيها اقتطاع الضريبة من الدخل من قبل من يقدّم الدخل للمكلّف قبل وصوله إليه، ويتمّ ملاحظتها خصوصاً في ضريبة الرواتب والأجور.

وللحوكمة دور مهمّ في هذا المجال بشكلٍ مباشر أو غير مباشر، حيث تمّ طرح الحوكمة كحلّ مقترح لزيادة كفاءة عمل الشركات والأسواق الماليّة والاقتصاد الوطنيّ بشكل عام، ولدورها في تحقيق النموّ والتطوير وفي مواجهة الأزمات الماليّة التي قد تهدّد الاقتصاد الوطنيّ - والذي كان تم تناوله في الفصل الأول-، كلّ هذا له تأثير كبير على زيادة الدخل القوميّ، وتنعكس هذه الزيادة كزيادة على نتيجة الشركات (أرباحها) عند توفر الكفاءة في عملها، والتي تحاول أن توفرها حوكمة الشركات عند التطبيق الجيّد لها. ومن ناحية أخرى فإنّ حوكمة الشركات تؤثر على كفاءة المنظومة الضريبيّة - من خلال ما تمّ تناوله في الفصل الأوّل-، وإنّ هذه الزيادة في فعاليّة النظام الضريبيّ في الدولة هو مُحدِّد أساسيّ لحساسيّة الإيرادات الضريبيّة، فالتطبيق السليم لقواعد الحوكمة يفضي إلى انعكاس الزيادة الحاصلة في الدخل القوميّ إلى زيادة في الحصيلة الضريبيّة في الدولة.

2-2-2: مرونة الإيرادات الضريبيّة:

تعبّر مرونة الإيرادات الضريبيّة عن مدى تأثر الإيرادات الضريبيّة بالتغيّرات الحاصلة على المعدّلات الضريبيّة.

وفي هذا المجال أجرى خبير أمريكيّ دراسة عن العلاقة بين معدّل الضريبة وحصيلتها، وأظهرت الدراسة أنّ العلاقة تبقى طرديّة والحصيلة في ازدياد كلّما تمّ رفع المعدّلات حتى نسبة

30% حيث تبدأ بعدها الحصيلة بالتراجع[1]، ليكرّر قول ابن خلدون بأنّه: "بمقدور النظام الضريبيّ جباية مبالغ كبيرة من خلال الرسوم القليلة"، ولكن لم يُحدِّد حدود لهذه الرسوم التي تُؤمِّن جباية المبالغ المرجوّة.

ولهذا المفهوم دور مهمّ في تحديد مدى فعاليّة الخطوات التي تتخذها الدولة لزيادة الحصيلة الضريبيّة من خلال رفع معدّلات الضريبة، ويتقاطع هذا المفهوم مع مفهوم العبء الضريبيّ والطاقة الضريبيّة، حيث أنّ الدولة كلّما رفعت المعدّلات الضريبيّة تجبي حصيلة ضريبية أعلى حتى يتمّ الوصول إلى حدٍّ معيّن يشعر معه المكلّف بثقل كبير للضريبة وهنا ينتشر التهرّب من الضريبة، حتى أنّه قد يصل إلى حدّ أنّ من كان يدفع ضريبة يحاول أن يتخلّص منها، ولذلك فإنّ دراسة الطاقة الضريبيّة للفرد والمجتمع تُساعِد في تحديد الحدود التي تستطيع الإدارة الضريبيّة أن تعمل ضمنها، وأيّ تجاوز لهذه الحدود يعني عدم فائدة ما تمّ الإقدام عليه وفي بعض الأحيان قد يكون لهذه الخطوة تأثير سلبيّ وتراجع في الأداء الضريبيّ.

إلا أنّه يّلاحَظ وجود تفاوت ضمن حدود الطاقة الضريبيّة في درجة استجابة الحصيلة الضريبيّة للزيادة في المعدّلات الضريبيّة، حيث أنّها غالباً تتعلّق بمدى فعاليّة النظام الضريبيّ، لذلك من الأهميّة بمكان أن يتمّ دراسة مرونة الإيرادات الضريبيّة قبل الإقدام على زيادة المعدّلات، لأنّ هذا - حتى ضمن حدود الطاقة الضريبيّة- قد يكون ذو تأثير سلبيّ على الأداء الضريبيّ.

أو من ناحية أخرى، دراسة التأثير الناتج عن تخفيض المعدّلات على الحصيلة الضريبيّة، حيث أنّ لهذا التخفيض تأثيراً إيجابياً مُفترَضاً على ردّ الفعل النفسيّ للمكلفين، فإذا رافق هذه الإيجابيّة في نفسيّة المكلفين تغيّر سلبيّ طفيف على الحصيلة الضريبيّة يكون من الأفضل الإقدام على هكذا خطوة.

ويأتي تأثير حوكمة الشركات على مرونة الإيرادات الضريبيّة من خلال تأثيرها الإيجابيّ على فعاليّة النظام الضريبيّ من خلال حوكمة المنظومة الضريبيّة، ومن ناحية أخرى فإنّ الالتزام بالعمل الأخلاقيّ من قبل الشركات مُترافِقاً مع الوعي الضريبيّ الذي يساعد عليه وجود إدارةٍ ضريبيّةٍ كفء، يُساعِد في تقليل التجنّب الضريبيّ والتهرّب الضريبيّ، وبالتالي انعكاس في زيادة المعدّلات كزيادة في الإيرادات الضريبيّة.

---

[1] http://www.mafhoum.com/syr/articles_01/saifan/saifan.htm

المبحث الثالث:

الإفصاح عن الربح المحاسبيّ

للربح المحاسبيّ أثر كبير على النظام الضريبيّ، حيث يشكّل هذا الربح المحاسبيّ أساس حساب الربح الضريبيّ الذي يشكّل مطرحاً للضريبة الذي تُفرَض عليه المعدّلات الضريبيّة التي تُقرّها التشريعات الضريبيّة للدولة، لذلك فإنّ لطريقة حساب هذا الربح والإفصاح عنه أهميّة بالغة للدوائر الضريبيّة.

يتناول هذا المبحث الربح المحاسبيّ، ومبادئ قياسه، والفرق بينه وبين الربح الضريبيّ، والإفصاح عن هذا الربح، وأسباب التلاعب بهذا الربح والذي ينتج عنه تهرّب ضريبيّ وتراجع في الحصيلة الضريبيّة، من خلال التقسيمات التالية:

2-3-1: مفهوم الربح المحاسبيّ وآليّة قياسه.

2-3-2: الفروق بين الربح المحاسبيّ والربح الضريبيّ.

2-3-3: عدالة وسلامة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ.

2-3-1: مفهوم الربح المحاسبيّ وآليّة قياسه:

تُعرِّف المعايير الدوليّة في المعيار (12) الربح المحاسبيّ بأنّه: "صافي ربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع الضريبة، وهو مصطلح يعبّر عن التقرير عن الدخل لأغراض التقرير الماليّ أو الدخل للأغراض الدفتريّة، ويُحدَّد عادةً وفقاً للمبادئ المحاسبيّة المقبولة عموماً، ويُقاس تبعاً للموضوعيّة في تقديم معلومات مفيدة إلى المستثمرين والدائنين".

ويقوم مفهوم القياس المحاسبيّ على تجميع التقديرات الماليّة الأصليّة للأنشطة التي تقوم بها الشركة، ثمّ تسجيل هذه التقديرات وتصنيفها وتبويبها وفق دليل حسابات موضوعيّ لهذه الشركة، ومن ثمّ ربط هذه الحسابات ودراستها وصولاً لتحديد النتائج الماليّة لهذه الشركة.

وتمَّ تعريف القياس المحاسبيّ في تقرير جمعية المحاسبين الأمريكيين بأنّه: "عمليّة قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبليّة، وذلك بناءً على الملاحظة للأحداث الماضية والجارية وفق قواعد محدّدة"[1].

أي أنّ عمليّة القياس هي التعبير عن أحداث الشركات بشكلٍ عدديّ من خلال استخدام النقود في هذا السبيل، وتمرّ عمليّة القياس في المحاسبة بعددٍ من المراحل:

2-3-1-1: مراحل القياس في المحاسبة:

أ- تجميع التقديرات الماليّة الأصليّة للأحداث المتعلقة بعمل الوحدة الاقتصاديّة محلّ القياس، وهذه التقديرات هي المادّة الخام التي يتمّ العمل عليها من قبل المحاسبة، ويتمّ جمعها من المصادر المختلفة ضمن الوحدة الاقتصاديّة بناءً على عمليّة التبادلات التي تحدث ضمن الوحدة أو بين الوحدة والخارج.

ب- تسجيل هذه التقديرات باستخدام القيد المزدوج، وفقاً لأساس موضوعيّ.

ج- تصنيف وتبويب البيانات المسجّلة في مجموعات متجانسة، وفق دليلٍ حسابيّ موضوعيّ.

د- إجراء عمليّة ربط بين المجموعات الحسابيّة وصولاً لتحديد النتائج الماليّة.

وإنّ عمليّة الوصول لقياس سليمٍ للربح المحاسبيّ للشركة يحكمها تماشي قواعد القياس المطبّقة مع فروض القياس المحاسبيّ، حيث أنّ المحاسب عندما يقوم بإجراء عمليّات القياس المحاسبيّ يفترض شخصيّة معنويّة مستقلة للشركة محلّ القياس كوحدة منظّمة منفصلة عن شخصيّة ملاكها، وأنّ حياة هذه الشركة مستمرّة أو لا نهائيّة وأنّ احتمال التصفية هو حالة استثنائيّة، وإنّ اهتمام

---

[1] عبده، عبد الرحيم عبد الجبار أحمد. 2006. " **الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية** حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية". رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، سورية. ص45.

أصحاب المصالح مع الشركة بمعرفة نتيجة أعمالها ومركزها الماليّ من وقتٍ لآخرٍ خلال حياة المشروع استلزم تقسيم حياة المشروع إلى فترات دوريّة من خلال فرض الدوريّة أو القياس الدوريّ في الشركة، وهذا الفرض مهمّ للدوائر الضريبيّة التي تبحث عن الربح السنويّ ليتمّ فرض الضريبة عليه، و يقتضي هذا الفرض اعتماد أساس الاستحقاق عند الاعتراف بالمصروفات والإيرادات، ونتيجة عدم ثبات قيمة وحدة النقد التي يتمّ تقييم البيانات المحاسبيّة على أساسها من أصول والتزامات وإيرادات ومصروفات، فإنّ المحاسب يفترض ثبات قيمة وحدة النقد عند قيامه بالقياس، لاستبعاد أثر التغيّرات في قيمة وحدة النقد على سلامة القياس المحاسبيّ، ومن المهمّ الالتزام بفرض إيجابيّة أو موضوعيّة القياس أي عدم التحيّز في القياس أو خضوعه للتقديرات الشخصيّة البحتة، ويتمّ هذا من خلال توافر الأدلّة الواضحة للعمليّة المراد قياسها وتسجيلها في الدفاتر[1].

2-3-1-2: المبادئ العلميّة المرتبطة بالربح:

إنّ العوامل التي تؤثر في تحديد الربح هي الإيرادات المحقّقة، والنفقات المتعلّقة بهذه الإيرادات، وإنّ المبادئ التي تتعلّق بتحديد الربح والمُتفقة مع طبيعة قياسه هي ثلاثة: مبدأ تحقّق الإيرادات، مبدأ التكلفة في قياس النفقة، ومبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات[2].

أ- مبدأ تحقّق الإيراد Revenue Realization:

الإيرادات هي الجانب الموجب من معادلة الربح، وهي عادةً قيمة ما يدفعه العملاء كمقابل للسلع والخدمات التي تؤديها الشركة لهم، والمشكلة الرئيسيّة هي متى تتحقّق الإيرادات، وفي هذا المجال يتمّ اعتبار أنّ عمليّة البيع أو تأدية الخدمة تقدّم دليلاً موضوعيّاً كافياً ومحدّداً على إتمام العمليّة وإمكانيّة تحصيل الربح، وذلك بغضّ النظر عن توقيت تحصيل النقديّة (مع خروج عن هذا المبدأ في بعض الحالات مثل حالات البيع بالتقسيط حيث يكون تحقّق الإيراد متزامناً مع تحصيل ثمن البيع، أو في حالة العقود طويلة الأجل التي قد يستمرّ تنفيذها لأكثر من فترةٍ محاسبيّة)، ويعتمد هذا المبدأ على فرضين منطقيين هما: فرض الاستمراريّة فطالما أنّ الشركة مستمرّة في عملها وعلاقاتها باقية في الفترات المستقبليّة فيمكن منطقيّاً أن يتمّ اعتبار أنّ الإيرادات تشمل الإيرادات النقديّة التي حصلت فعلاً، والإيرادات المستحقة المتعلّقة بالفترة المحاسبيّة والتي يتمّ تحصيل قيمتها في فترات أخرى، والفرض الثاني هو فرض موضوعيّة القياس حيث أنّ عمليّة البيع تكون مُثبَتة بمستندات تعطي دليلاً كافياً للقياس.

---

[1] نمّر، حلمي محمود. 1971. **نظرية المحاسبة المالية**. دار النهضة العربية، القاهرة، مصر. ص 89.
[2] **المرجع السابق**.ص 246-249.

ب- مبدأ التكلفة في قياس النفقة Actual Cost Principle:

ترتبط النفقات بالإيرادات بعلاقة سببيّة، حيث أنّ النفقة يتمّ قياسها بمجموع المبالغ التي يدفعها المشروع فعليّاً في سبيل الحصول على أحد عوامل الإنتاج اللازمة لتحقيق الهدف من المشروع، وانسجاماً مع فرض موضوعيّة القياس يتمّ الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخيّة في قياس النفقة، نتيجة تأييد هذا القياس بمستنداتٍ محدّدةٍ وتفادي إدخال أثر تقلبات الأسعار عند القياس نتيجة الطرق الجزافيّة التي تخضع للتقدير الشخصيّ في قياس أثر تقلّبات الأسعار على النفقات، إضافة لفرض الاستمراريّة الذي يُعتبَر من الأمور الأساسيّة التي أدّت لاعتماد سعر التكلفة، وقد يحدث خروج عن مبدأ التكلفة التاريخيّة في بعض الحالات مثل حالات تشكّل خروج عن فرض الاستمراريّة مثل حالات التصفية أو البيع أو الاندماج...الخ، أو في الحالات التي يفرضها الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر الذي يقتضي ضرورة أخذ الخسائر المتوقعة بالاعتبار وعدم الأخذ بالأرباح إلا عند تحققها، مثل: حالات تقويم المخزون بسعر السوق الأقلّ من سعر التكلفة.

ج- مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات Matching Revenue and Expenses:

يأتي هذا المبدأ من فرض الاستمراريّة وفرض الدوريّة، حيث أنّ تحديد الربح المحاسبيّ في فترة محدّدة يتمّ من خلال تسجيل الإيرادات التي تحقّقت في هذه الفترة وخصم النفقات المتعلّقة بهذه الإيرادات، وفي هذا المجال يجب أن تشمل النفقات جميع النفقات المتعلقة بهذه الفترة بغضّ النظر عمّا إذا كان قد تمّ الدفع نقداً أم لا، إنّ هذا الأمر إضافة إلى اعتماد مبدأ تحقق الإيراد على أساس البيع يؤدي إلى ظهور أساس الاستحقاق Accrual Basis نتيجة الفروق الزمنيّة التي قد تحصل بين توقيت الاعتراف بالإيراد (على أساس البيع) وتوقيت تحصيل النقديّة، وتوقيت الاعتراف بالنفقات التي تتعلّق بهذه الإيرادات والتوقيت الذي يتمّ دفع النقديّة فيه.

2-3-2: الفروق بين الربح المحاسبيّ والربح الضريبيّ:

تأتي الفروق بين الربح المحاسبيّ والربح الضريبيّ من اختلاف الأساس المُعتمَد لقياس كلّ منها، حيث أنّ الربح المحاسبيّ يتمّ قياسه بناءً على معايير وسياسات محاسبيّة متعارف عليها، بينما يتمّ قياس الربح الضريبيّ وفقاً للقوانين الضريبيّة المرعيّة التطبيق والتي تختلف من بلدٍ لآخرٍ في ضوء سياسة الدولة السياسيّة والاقتصاديّة والاجتماعيّة التي تستهدفها الدولة من خلال الضرائب، وهذه الاختلافات يتولّد عنها فروقات مؤقتة وفروقات دائمة.

1-2-3-2: الفروق الدائمة Permanent Differences:

عرَّف المعيار 12 من المعايير المحاسبية الدولية IAS الفروق الدائمة بين الدخل المحاسبيّ والدخل الضريبيّ: بأنّها الاختلافات التي تنشأ في فترةٍ معيّنةٍ ولا تنعكس آثارها على الفترة أو

الفترات التالية. ويأتي نشوء هذه الفروق من أنّ بعض بنود المصروفات والإيرادات يتمّ أخذها بالاعتبار عند قياس أحد نوعيّ الدخل ولا يتمّ أخذها بالاعتبار عند قياس النوع الآخر من الدخل.

ومن العناصر التي تؤدي لحدوث مثل هذه الفروق الدائمة:

أ- بنود يتمّ الاعتراف بها لأغراض التقرير الماليّ والتي لا يُعترَف بها لأغراض الضريبة، مثل: مُتحصّلات التأمين على حياة بعض العاملين في الشركة، وأقساط التأمين على الحياة التي تقوم به الشركة لبعض العاملين، والغرامات التي تدفعها الشركة والناجمة عن مخالفة القانون، واهتلاك الشهرة، والتبرّعات التي تزيد عن حدّ معيّن... وغيرها.

مثلاً في التشريع السوريّ يتمّ الاعتراف بمكافآت العاملين بالكامل محاسبيّاً في حين يعترف التشريع الضريبيّ بها لشهرين كحدٍّ أقصى .

ب- بنود يتمّ الاعتراف بها للأغراض الضريبيّة ولا يُعترَف بها لأغراض التقرير الماليّ، مثل: استقطاع التوزيعات التي تحصل عليها الشركة من استثماراتها في شركات أخرى.

ولا ينشأ عن هذه الفروق أيّة مشكلاتٍ متعلّقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل لأنّها لا تؤثر على فتراتٍ لاحقةٍ.

2-3-2-2: الفروق المؤقتة Temporary Differences:

عرَّف المعيار الدوليّ رقم 12 الفروق المؤقتة بأنّها: الفرق بين الأساس الضريبيّ لأصل أو التزام معيّن وقيمته الدفتريّة المقرّر عنها في القوائم الماليّة، والتي تنعكس في فترةٍ أو فتراتٍ لاحقةٍ.

وتُعَدُّ هذه الفروق سبب الاختلاف بين مصروف ضريبة الدخل (على أساس الربح المحاسبيّ) وضريبة الدخل المستحقّة (على أساس الربح الضريبيّ)، وينتج عن هذه الفروق إمّا مبالغ خاضعة للضريبة مستقبلاً (التزام ضريبيّ مؤجّل) أو مبالغ قابلة للخصم مستقبلاً (أصل ضريبيّ مؤجّل).

وهناك نوعين من الفروق المؤقتة:

أ- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: هي الفروق المؤقتة التي يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة تؤدّي لزيادة الربح الضريبيّ في الفترات المستقبليّة، وذلك عندما يتمّ استرداد أو تسوية القيمة الدفتريّة للأصل أو الالتزام، وينتج عنها التزام ضريبيّ مؤجّل Deferred Tax Liability.

ب- فروق قابلة للخصم: وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتّب عليها خصومات تُخفِّض مقدار الربح الضريبيّ في الفترات المستقبليّة عندما يتمّ استرداد أو تسوية القيمة الدفتريّة للأصل أو الالتزام، وينتج عنها أصل ضريبيّ مؤجّل Deferred Tax Asset .

ويعتبر المعيار الدوليّ رقم (12) في الفقرة 27 أنّ المشروع يعترف بأصولٍ ضريبيّة مؤجّلة فقط عندما يكون من المحتمل توفر أرباح ضريبيّة كافية للتخفيض في الفترات اللاحقة.

وتنصُّ الفقرة (29) من هذا المعيار على أنّه ينبغي الاعتراف بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة في حدود الأرباح الضريبية المتوقعة في السنوات اللاحقة وتكوين الأصول الضريبيّة المؤجّلة على هذا الأساس، أو يتمّ زيادة الربح الضريبيّ المستقبليّ عن طريق التخطيط الضريبيّ، بما يسمح باستيعابٍ كاملٍ أو باستيعاب أكبر قدرٍ ممكن من الفروق المؤقتة، مثلاً ببيع وإعادة استئجار بعض الأصول التي ارتفعت قيمتها السوقيّة دون أن يقابل هذا الارتفاع زيادة في أساسها الضريبيّ.

2-3-3: عدالة وسلامة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ:

الإفصاح يعني الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق الهامّة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمّة بالوحدة الاقتصاديّة، وتمّ تناوله بصورةٍ مفصّلةٍ في المبحث الثاني من الفصل الأوّل، وهنا يتمّ تمييز الإفصاح المحاسبيّ المتعلق بالضرائب على الدخل، حيث أنّه ينبغي على الشركة أن تُفصِح في إقرارها الضريبيّ المُقدَّم إلى الإدارة الضريبية عن جميع الحقائق والبيانات الماليّة والاقتصاديّة التي تتعلّق بنشاطها الخاضع للضريبة بكلّ دقة ووضوح، بحيث يمكن الوصول لصورةٍ واضحة عن وضع الشركة وقدرتها التكليفيّة.

ويتأثر هذا الإفصاح بتدخل القائمين على الشركة بشكلٍ يُظهر وضع الشركة بشكلٍ مختلفٍ عن وضعها الحقيقيّ، ويتمّ هذا من خلال مفهومين هما:

2-3-3-1: إدارة الأرباح Earning Management:

إضافةً لما تمّ تناوله في المبحث الأوّل من الفصل الأوّل: حيث يتمّ تعريف إدارة الأرباح بأنّها عمليّة اختيار السياسات المحاسبيّة المطلوبة وفق أساس الاستحقاق Accrual Basis of Accounting من قبل المنشأة من أجل تحقيق أهداف إداريّة محدّدة.

أو هي تعديل المعلومات الماليّة للوصول إلى نتائج ماليّة محدّدة من خلال التدخل في عمليّة إعداد التقارير الماليّة الخارجيّة، من خلال إنشاء أو تنظيم صفقات هدفها الوحيد تعديل التقارير بهدف تغيير تقييم أصحاب المصالح مع الشركة لأدائها الاقتصاديّ أو التأثير على النتائج التعاقديّة[1].

وتقف عدّة أهداف وراء إدارة الأهداف: فقد تقوم به الإدارة بدوافع ترتبط بسوق الأوراق الماليّة وذلك بهدف التأثير على أسعار الأسهم والعمل على توافق نتائج الشركة مع تنبؤات المحلّلين، وزيادة

---

[1] Gaa, J. 2007. **The Ethics of Earnings Management:** The Case of Income Smoothing. University of Alberta.

تعويضات الإدارة، أو تقوم بهذا خوفاً من مخالفات عقود الإقراض أو الدين فتقوم بزيادة الدخل المقرّر عنه، ولكن بالمقابل قد تهدف إدارة الشركة من عمليّة إدارة الأرباح إلى تخفيض الدخل المقرّر عنه، حيث يقول Phillips, Pnicus, and Rego (2001) : "أنّ هناك شركات متعدّدة تُدير أرباحها لتحقيق تكاليف ضريبيّة أقلّ، وأنّ الشركات التي لديها دوافع لممارسة إدارة الأرباح يُلاحَظ أنّ لديها اختلافات أعلى بين الربح المحاسبيّ والربح الضريبيّ، وأنّ أنشطة إدارة الأرباح للشركة مثل التلاعبات بأساس الاستحقاق تزيد من التغيّرات في صافي الالتزامات الضريبيّة المؤجّلة للشركة"[1].

2-3-3-2: التهرّب الضريبيّ Tax Evasion:

ينال موضوع التهرّب الضريبيّ اهتماماً كبيراً في أدبيّات الماليّة العامّة لأنّه يتضمّن اختراقاً للقوانين وتأثيراً سلبيّاً على إيرادات الموازنة.

وبحسب مبادئ فرض الضريبة فإنّ كلّ دخل يتحقّق من أيّ نشاطٍ كان (مهما كان حجم هذا الدخل) يجب أن يخضع للضريبة، وإنّ عدم خضوع الدخل أو أيّ جزء منه للضريبة فإنّه يشكّل تهرّباً ضريبيّاً ويدعوه البعض "الغشّ الضريبيّ" لإعطائه الصفة غير القانونيّة تمييزاً له عن التجنّب الضريبيّ، والتهرّب الضريبيّ ليس مشكلة في الدول النامية فقط وإنّما في الدول المتقدّمة أيضاً، حيث تُشير إحصاءات صادرة عن الإتحاد الأوروبيّ أنّ نسبة التهرّب الضريبيّ تبلغ وسطياً 16% من الناتج القوميّ، وتتراوح بين 4% في فنلندا و35% في اليونان، وأمّا في البلدان النامية ورغم عدم وجود إحصاءات رسميّة ممكن الاعتماد عليها، فإنّ هذا الأمر يشكّل مشكلة مستعصية في هذه الدول تتضافر عدّة عوامل لتتسبّب بهذه المشكلة رغم كلّ المحاولات التي تسعى لمعالجتها، وهناك عدّة أشكال للتهرّب الضريبيّ حسب أسلوب التهرّب الحاصل:

أولاً: أساليب التهّرب الضريبي:

هناك عدّة أساليب للتهرّب من الضريبة من أهمّها:

أ- كتمان النشاط كليّاً بحيث لا يتوفر للدوائر الضريبيّة أيّة معلومات موثقة عن هذا النشاط والذي تمّ التكلّم عنه في فقرة اقتصاد الظلّ أو القطاع غير الرسميّ، وهذا يحرم الخزينة من أيّ إيرادٍ ضريبيٍّ عن هذه النشاطات، وله تأثير سلبيّ على الأداء الضريبيّ، وقد تمّ عرض كيفيّة تأثير الحوكمة على عمل هذا القطاع غير الرسميّ.

ب- إخفاء القطاع الخاص لأكبر قدر ممكن من رقم أعماله وخاصة بالنسبة لمكلفيّ ضريبة الأرباح الحقيقيّة، وفي هذا المجال لحوكمة الشركات دور في المعالجة من خلال مبدأ الشفافيّة الذي تمّ تناوله في الفصل السابق، حيث بيّن أنّه ينبغي أن تكفل ممارسات حوكمة

[1] Phillips, J., Pincus,M., and Rego,S. 2001. **Earning Management:** New Evidence Based on Firms. Tax Footnote Disclosures.

الشركات الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كلّ المسائل الماديّة التي تتعلّق بالشركة، بما في ذلك الوضع الماليّ وبالتالي الوصول إلى رقم أعمال صحيح وبالتالي تقليل التهرّب من خلال هذا الأسلوب.

ج- زيادة النفقات وتخفيض الإيرادات: حيث يقوم المكلّف بزيادة تكاليف المواد والمستلزمات السلعيّة والنفقات الإداريّة بشكلٍ وهميّ لتقليص الأرباح في الكشوف المقدّمة لوزارة الماليّة، ويتمّ هذا من ناحية أخرى من خلال تخفيض الإيرادات من خلال تخفيض سعر مبيع السلع والخدمات.

ثانياً: أسباب التهرّب الضريبيّ:

لمواجهة التهرّب الضريبيّ يجب أن نعالج الأسباب قبل معالجة النتائج، حيث تركز أغلب الدول وخصوصاً النامية على معالجة النتائج من خلال فرض العقوبات القاسية على من يتهرّب من الضريبة دون معالجة الأسباب، وهو ما يقلّل من فائدة إجراءات منع التهرّب فيها، ومن أهمّ أسباب التهرّب من الضريبة: أسباب أخلاقيّة، وتنظيميّة فنيّة، وسياسيّة، واقتصاديّة، وجزائيّة.

أ- **أسباب أخلاقيّة**: حيث أنّ انتشار اختراق القوانين في المجتمع يكون دافعاً للتهرّب من الضريبة لدى أفراد هذا المجتمع، ويعزّز هذا ضعف الوعي الضريبيّ لدى أفراد هذا المجتمع، فهناك من لا يميّز عمل الحكومة بالنسبة للضريبة عن فعل السرقة الموصوف في القانون، وغالباً ما يفتخر المكلّف المتهرّب أنّه لا يدفع الضريبة، ويُعدّ هذا من أهمّ أسباب التهرب من الضريبة.

ب- **أسباب تنظيميّة فنيّة** للتهرّب من الضريبة: للناحية التنظيميّة للضريبة دور كبير في التهرّب الضريبيّ، فعندما يكون فرض الضريبة بناء على تقرير ضريبيّ يقدّمه المكلّف يصرّح فيه عن أرباحه يكون هناك مجال أكبر للتهرّب الضريبيّ، ويُلاحَظ انخفاض التهرّب الضريبيّ إلى حدّ انعدامه في الضرائب التي تُفرَض بالحجز عند المنبع، كما أنّ للاستقرار الضريبيّ دور مهمّ في تقليل التهرّب الضريبيّ، حيث أنّ هناك مقولة بأنّ " ضريبة قديمة سيئة أفضل من ضريبة جيدة جديدة"، فيكون المكلّف قد تعوَّد على الأولى ويصعب عليه تقبّل الجديدة لعدم وضوحها بالنسبة له.

ج- **أسباب سياسيّة**: حيث أنّ لسياسة الإنفاق التي تتبعها الدولة دور كبير في التهرّب الضريبيّ، فإذا أحسّ المكلّف بأنّ هناك نوعاً من التبذير في الإنفاق الحكوميّ وعدم الإحساس بالخدمات التي تقدّمها الدولة وانتشار الفساد في المنشآت العامّة، فإنّ هذا يدفعه إلى التهرّب من الضريبة.

د- **أسباب اقتصاديّة:** للعبء الواقع على الفرد تأثير كبير على لجوئه إلى التهرّب الضريبيّ، ففي الولايات المتحدة مثلاً يبقى للفرد من دخله 80% بعد اقتطاع الضريبة، وهذا الجزء يكفيه لاستهلاك ما يحتاجه وللادخار، ولذلك فإنّ نسبة التهرّب الضريبيّ أقلّ من 10%، وهي أدنى من نسبة التهرّب في دول الإتحاد الأوروبيّ، كما أنّ للظروف الاقتصاديّة من كساد أو رواج تأثير على كثرة أو قلة التهرّب، حيث أنّه يزداد في فترات الكساد على عكس فترات الرواج، إذ تكثر النقود وترتفع الدخول ويصبح بإمكان المكلف أن يلقي عبء الضريبة على الآخرين.

ه- **أسباب جزائيّة:** وهو ما تركز عليه التشريعات الضريبيّة في الدول النامية لمواجهة التهرّب الضريبيّ، حيث أنّ هناك دور لما تفرضه الدولة على المُتهرِّب من الضريبة من عقوبات جزائية في تقليل التهرّب في بعض الأحيان، فالمكلف بالضريبة يقارن بين تكاليف دفعه للضريبة وتكاليف تحمّله لجزاء التهرّب الضريبيّ ليختار الأقلّ سوءاً من الناحية الماديّة.

ثالثاً: آثار التهرّب الضريبي:

للتهرّب من الضريبة تأثير سلبيّ على المجتمع من الناحية الاجتماعيّة والاقتصاديّة والماليّة. كما يلي:

أ- **من الناحية الماليّة:** يؤدي التهرّب الضريبيّ إلى انخفاض الحصيلة الضريبيّة، وانخفاض إيرادات الموازنة، ممّا يدفع بالدول إلى تخفيض موازنتها ممّا يؤثر على إمكانيّة قيام الدولة بجميع مهامها، أو تلجأ هذه الدول للقروض أو للتمويل التضخميّ الذي يؤثر سلباً على الاقتصاد الوطنيّ.

ب- **من الناحية الاجتماعيّة:** يؤدي التهرّب الضريبيّ إلى فقدان الثقة وانتفاء العدالة في الضريبة، كما يُضعِف من روح التكافل والتضامن بين الأفراد داخل الدولة الواحدة، كما أنّ انخفاض الإنفاق الحكوميّ الناتج عن تخفيض الموازنة ينعكس سلباً على الناحية الاجتماعيّة من خلال سوء الخدمات التي تقدّمها الدولة.

ج- **من الناحية الاقتصاديّة:** يؤدّي التهّرب من الضريبة إلى إلقاء عبء الضريبة على فئاتٍ معيّنةٍ غالباً ما يتمّ اقتطاع ضريبتها عند المنبع، وغالباً ما تكون هذه الفئة من الطبقة المتوسطة في المجتمع، وهذا يُضِرّ بوضعها الاقتصاديّ ويزيد من التفاوت الطبقيّ في المجتمع، كما أنّ التهرّب يؤدّي إلى اتجاه الأنشطة الاقتصاديّة نحو المجالات الاقتصاديّة التي تتيح التهرّب من الضريبة بسهولة حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات كفاءة منخفضة، وهذا يضرّ بإنتاجيّة الاقتصاد الوطنيّ[1].

---

[1] فرهود-محمد سعيد،**مرجع سبق ذكره**، ص 291.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانيّة واختبار الفروض

يتناول هذا الفصل دراسة واقع حوكمة الشركات وواقع الحصيلة الضريبيّة في سوريّة، ويتمّ في هذا الفصل عرض خصائص مجتمع الدراسة واختبار الفروض، واختبار الفروق بين إجابات فئات مجتمع العيّنة حسب الخصائص لهذه الفئات، وتحليل النتائج التي تمّ التوصّل إليها.

ويتمّ هذا من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: واقع بيئة الأعمال في سوريّة.

المبحث الثاني: مجتمع وعيّنة الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار الفروض وتحليل النتائج.

المبحث الأول:

واقع بيئة الأعمال في سوريّة

بدأ يظهر في الاقتصاد السوريّ مجموعة بوادر واهتمام بالالتزام بمبادئ الحوكمة كمنهج لأخذ هذا الاقتصاد في المسار السليم، وبات هذا الاهتمام ضرورياً في ظلّ السباق العالميّ نحو جذب الاستثمارات وفي ظلّ ما يعانيه الاقتصاد السوريّ من ثغراتٍ تمنع الاستفادة من الإمكانات المتاحة في سوريّة، يقابل هذا الأمر قصور في النظام الضريبيّ السوريّ عن القيام بدور فعّال في التنمية لهذا الاقتصاد.

ويتناول هذا المبحث واقع الحوكمة في سوريّة، ولمحة عن واقع النظام الضريبيّ، من خلال النقاط التالية:

3-1-1: واقع حوكمة الشركات في سوريّة.

3-1-2: واقع النظام الضريبيّ في سوريّة.

3-1-1: واقع حوكمة الشركات في سوريّة:

هناك تحوّلات يمرّ فيها الاقتصاد السوريّ تزيد الحاجة إلى ثقافة الحوكمة، ومنها التحوّل الذي يشهده الاقتصاد السوريّ إلى اقتصاد السوق الاجتماعيّ، وقرار إنشاء سوق دمشق للأوراق الماليّة الذي بدأ أعماله في 2009/3/10، والتحسينات والتغيّيرات التي جرت على عمل القطاع الماليّ (مصرفيّ، تأمينيّ)، يقابلها العديد من التحديّات التي تواجه هذا الاقتصاد متمثلة بانتشار الفساد والرشاوى وانعدام الشفافيّة في الشركات العاملة ضمن الاقتصاد، وما فرضته العولمة على اقتصاديّات الدول النامية من تحدّيات كبيرة وتهديدات للوجود الاقتصاديّ لها.

وقد بدأ القائمون على الاقتصاد السوريّ بالانتباه لمسألة الحوكمة، ولكن ما تمّ اتخاذه حتى الآن ما يزال خجولاً، فقد تمّ إصدار مجموعة من القوانين والتشريعات التي تهيّئ لتطبيق مشروع حوكمة الشركات، ولكنّها غير كافية من ناحية وهي تركّز على المعايير الخارجيّة بالنسبة لحوكمة الشركات.

بالإضافة إلى عدم كفاية القانون لوحده من أجل إحداث تغيير، حيث أنّ نقطة الضعف التي تعانيها سوريّة في هذا المجال ليس في التشريع بحدّ ذاته فقط بل في الضعف والتراخي في تطبيق القانون، فلا تصل هذه القوانين إلى أهدافها. أمّا الجانب الأساسيّ الآخر ممثلاً بالمعايير الداخليّة فإنّه لم ينل الاهتمام المطلوب، وذلك لضعف ثقافة حوكمة الشركات لدى ملاك الشركات العاملة في سوريّة والقائمين على إدارة هذه الشركات، ومعظم المشاريع العاملة في سوريّة هي مشاريع فرديّة أو عائليّة، إضافةً لانتشار اقتصاد الظلّ، وقلّة الشركات المساهمة، كلّ هذا يزيد من التحدّيات أمام التطبيق السليم لحوكمة الشركات، حيث أنّ هناك تكتّم شديد على بيانات هذه الشركات الأمر الذي يخفّض الإفصاح والشفافيّة لديها.

وكما ورد في الفصل الأوّل فإنّ حوكمة الشركات هي مجموعة من القوانين والإجراءات التي كانت مبعثرة سابقاً وأتت حوكمة الشركات لتأطير هذه القوانين والإجراءات بشكلٍ يعطي فاعليّة أكبر لعملها، لذلك لا يوجد دولة - حتى الدول النامية- إلا ولديها قوانين تتوافق بشكلٍ أو بآخرٍ مع بعض قواعد حوكمة الشركات، ولكن فقدان الإطار الموّحد لقوانين الحوكمة، وضعف التطبيق للقوانين في الدول النامية يضعف التأثير الإيجابيّ لقواعد حوكمة الشركات على اقتصاد هذه الدول.

يمكن ملاحظة مفهوم حوكمة الشركات في سوريّة بشكل نسبيٍّ في بعض القوانين ولوائحها التنفيذيّة، وبالأخص يمكن ملاحظتها بشكل واضح في المراسيم والقوانين الصادرة خلال السنوات القليلة الماضية، وذلك من خلال ما أقدمت عليه هيئة الإشراف والرقابة على التامين بإطلاقها حملةً لتطبيق حوكمة الشركات في شركات التأمين، وما قام به مصرف سوريّة المركزيّ نحو حوكمة القطاع المصرفيّ. ومن هذه القوانين:

القانون رقم 22 لعام 2005 القاضي بإحداث هيئة الأوراق والأسواق الماليّة السوريّة Syrian commission of financial markets and securities، كمرحلةٍ تحضيريّةٍ لدخول سوريّة عالم أسواق المال من خلال سوق دمشق للأوراق الماليّة، وهي خطوةٍ محفزةٍ نحو نشر ثقافة الحوكمة، من حيث أنّ هذه الهيئة تتولّى الإشراف على سوق المال وعلى عمل كافة الجهات المرتبطة مع هذه السوق من شركات ومؤسسات خاصّة أو عامّة، وقد أكّد قانون إحداث هذه الهيئة على العدالة والشفافيّة في عمل الشركات، والتأكّد من كفاءة الشركات التي ستدخل السوق، والعمل على حماية حقوق المساهمين الذين هم الجهة الأضعف في السوق من خلال ما نصّ عليه القانون (22).

وقد عادت الهيئة لتؤكّد على تحسين دور وظيفة المراجعة، والعمل على دفع الشركات المساهمة لضرورة الالتزام بقائمة مفتشيّ الحسابات المُعتمَدة من قبل الهيئة وفقاً للقرار رقم (89) تاريخ 2006/12/28 الصّادر عن مجلس مفوّضيّ الهيئة، والقاضي باعتماد /23/ مكتباً من مفتشيّ الحسابات.

المرسوم التشريعيّ رقم (61) تاريخ 2007/10/1 المتعلّق بإعادة تقويم الأصول الثابتة للمؤسسات الفرديّة أو الشركات، لتشجيع تحوّل المؤسسات الفرديّة والشركات العائليّة إلى شركات مساهمة لتكون أقلّ عرضة لحالات الفشل في تطبيق مبادئ الحوكمة.

القانون رقم (33) تاريخ 2007/12/9 الذي ألغى المرسوم التشريعيّ رقم /149/ لعام 1949 وتعديلاته والتي كانت تُنظّم التجارة، ليتلاءم هذا القانون الجديد مع القوانين الأخرى المطبّقة في دول العالم، من خلال أخذه بالاعتبار لجميع التطورّات الحاصلة في مجال التجارة، وأخذ بالاعتبار مجموعة من المفاهيم الجديدة مثل التجارة الالكترونيّة وطرق الدفع الالكترونيّ وإدخال نظم المعلومات في التجارة... وغيرها.

القانون رقم (3) لعام 2008 وهو قانون الشركات الجديد، والذي كان له العلاقة المهمّة مع موضوع حوكمة الشركات، فقد قام بإدخال مجموعة معايير تأخذ باعتبارها موضوع حوكمة الشركات، وأدخل مفهوم الشركات القابضة بدلاً من الشركات المساهمة المغفلة، وحدّد الأشكال القانونيّة للشركات بشكلٍ دقيقٍ.

القانون رقم (41) تاريخ 2007/12/31 لإحداث هيئة عامّة للضرائب والرسوم، والهدف منها إصلاح الجانب الضريبيّ بشكلٍ يضمن أن يكون النظام الضريبيّ عادل وبسيط وخالٍ من الإجراءات

المعقدة الأمر الذي يُساعِد على الإفصاح والشفافيّة، ويُحسّن العلاقة بين الشركات العاملة في البلد ووزارة الماليّة الأمر الذي ينعكس إيجاباً على الحصيلة الضريبيّة أيضاً.

القرار رقم (18/م) تاريخ 2008/1/9 الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق الماليّة السوريّة، وهذا القرار يشكّل إطاراً عامّاً لحوكمة الشركات حيث شمل المجالات التالية: حقوق المساهمين، التدقيق الداخليّ، الإفصاح، مجلس الإدارة ومسؤوليّاته، لجنة التدقيق، دور ومسؤوليّات الإدارة التنفيذيّة، تنظيم التدقيق الداخليّ في الشركات، مهام ودور مفتش الحسابات الخارجيّ وتنظيم علاقته مع مجلس إدارة الشركة ولجنة التدقيق.

وكانت حوكمة الجهاز المصرفيّ وحوكمة شركات التأمين من الخطوات الواضحة على طريق الحوكمة، كما يلي:

- حوكمة الجهاز المصرفيّ: لقد كان هناك تغيّرات ملحوظة على صعيد العمل المصرفيّ في سوريّة، حيث أنّه بعد أن كان هناك سيطرة كاملة لمصارف القطّاع العام على سوق المصارف، فقد شهد هذا السوق قفزة نوعيّة بعد القانون رقم (28) لعام 2001 الذي أجاز تأسيس مصارف خاصّة على شكل شركات مساهمة وأدّى إلى دخول العديد من المصارف الخاصّة، ثمّ أتى القانون رقم (23) لعام 2002 الذي طوّر عمل المصرف المركزي من خلال تأسيس مجلس النقد والتسليف.

  وبشكل عام فإنّ من أهمّ ركائز حوكمة المصارف هي الإفصاح والشفافيّة، ففي دراسة منفذة من البنك الآسيوي للتنمية بيَّنت وجود ارتباط قويّ بين ندرة المعلومات التي تمّ الإفصاح عنها من قبل كثير من البنوك ومخاطر انهيار هذه البنوك[1]، الأمر الذي يتّضح فيما حدث خلال الأزمة العالمية الحاليّة التي بدأت تظهر نتائجها الكارثيّة في النصف الثاني من عام 2008.

  وقد أخذ مجلس النقد والتسليف مجموعة من القرارات في سبيل التوافق مع معايير بازل1، والآن هناك سعي للتحوّل من بازل1 إلى بازل2 والتي تركز على إدارة المخاطر في البنوك، وكان التطوير الذي أضافه بازل2 هو التركيز على جميع أنواع المخاطر التي تواجه المصارف من مخاطر ائتمان ومخاطر السوق والتشغيل والمشتقات والسيولة والعمليات المصرفيّة الالكترونيّة، الذي لم يكن موجوداً بهذا الشكل في بازل1، وتمّ التحضير في مصرف سوريّة المركزي لدليل جديد حول حوكمة المصارف بالتعاون بين خبرات محليّة وخارجيّة وسيُصار إلى تطبيقه على المصارف العاملة في سوريّة.

---

[1] **حوكمة الشركات في سورية.** 2008.إعداد المركز الاقتصادي السوري. دمشق، سورية. ص16.

- حوكمة شركات التأمين: كان سوق التأمين في سوريّة يقوم على المؤسسة العامّة السوريّة للتأمين فقط، حتى تمّ إصدار المرسوم التشريعيّ رقم (68) لعام 2004 القاضي بإنشاء هيئة الإشراف والرقابة على التأمين، وتلاها دخول عدد من شركات التأمين التابعة للقطاع الخاصّ من خلال المرسوم التشريعيّ رقم (43) لعام2005، وإعطاء المؤسسة العامّة للتأمين الشخصيّة الاعتباريّة والاستقلال الماليّ والإداريّ من خلال المرسوم التشريعيّ رقم (46) لعام 2007، كلّ هذه التطوّرات دفعت سوق التأمين السوريّة خطوات مهمّة نحو الأمام، وبالمقابل ازدادت الضغوط في مجال الرقابة على عمل هذه الشركات لحساسيّة عملها ومدى أهميّة الإفصاح والشفافيّة لجميع الأطراف المتعاملة معها، ولحوكمة الشركات أهميّة كبيرة لتفي هذه الشركات بالتزاماتها والمحافظة على حقوق أصحاب المصالح في هذه الشركات.

وأتى نظام الحوكمة الصادر برعاية هيئة الإشراف والرقابة على التأمين في عام 2007 كخطوة مهمّة نحو حوكمة هذا القطّاع، حيث أكّد على ضمان فصل الإدارة والملكيّة، وضرورة توفّر الخبرة الكافية لدى أعضاء مجلس إدارة هذه الشركات، وعدم جواز عمل أعضاء مجالس إدارة الشركات في شركات سوريّة أخرى لها علاقة بهذا المجال من العمل خلال فترة مزاولتهم لأعمالهم، وتحديد تعويضات ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة، والتأكيد على أهميّة التركيز على تطوير مهنة المحاسبة.

3-1-2: واقع النظام الضريبيّ في سوريّة:

يعود نشوء النظام الضريبيّ السوريّ إلى بدايات القرن العشرين، فبعض الضرائب التي كانت مطبّقة مثل ضريبة المواشي (تمّ إلغاؤها) تعود لعام 1928م، وبعد الاستقلال تمّ إقرار تشريعات وقوانين تفرض ضرائب ورسوم جمركيّة لتعلن رسميّاً تبلور نظام ضريبيّ في سوريّة، فصدر المرسوم (85) لعام 1949 والذي كان ترجمة للقانون الفرنسيّ الصادر عام 1933، وبقي مطبّقاً إلى أواخر العام 2003 حيث تمّ إجراء تحديثات على التشريع الضريبيّ بصدور قانون جديد لضريبة الدخل (24 عام 2003)، ثمّ تلاها عدّة قوانين وتشريعات تعدّل قانون الضرائب وصلت لحوالي 30 نصّاً تشريعياً حديثاً، ومن النقاط الجريئة التي تمّ اتخاذها هي تخفيض المعدّلات الضريبيّة حيث كانت حوالي 92% في بعض الأوقات ذات الظروف الخاصّة ثمّ انخفض إلى حوالي63% وإلى 35% في 1\1\2004 وإلى 28% في 1\1\ 2007 بالمرسوم (51).

3-1-2-1:أهميّة الضريبة في سوريّة:

يكتسب مفهوم الضريبة والإصلاح الضريبيّ أهميّة كبيرة في جميع دول العالم، وفي سوريّة هناك خصوصيّة لهذه الأهميّة حيث أنّ عجز الموازنة بدأ ينذر بالخطر، فقد بلغ عجز الموازنة عام 2001 مبلغ 39,1 مليار ل.س وارتفع في عام 2005 ليصل إلى 60,3 مليار ل.س، انخفض عام 2006 إلى 44,6 مليار ل.س، ليعاود الارتفاع في عام 2007 إلى 84,3 مليار ل.س بنسبة 7% من الناتج المحليّ الإجماليّ.

ومن جهة أخرى فإنّ الموازنة العامة في سوريّة تُموَّل من ثلاث مواردٍ رئيسيّةٍ هي:

أ- الإيرادات النفطيّة: هذا المورد مهدّد بالنضوب عند عام 2020 حسب التقديرات الحكوميّة المعلنة، فقد بدأ يُسجَّل عجز في الميزان النفطيّ، ففي عام 2006 بلغ هذا العجز 157 مليون دولار، وقد كانت الإيرادات المتحقّقة من الموارد النفطيّة في عام 2003 تبلغ 161 مليار ل.س ويُقدَّر أن تنخفض في عام 2008 إلى 100,3 مليار ل.س.

ب- الفوائض الاقتصاديّة للشركات والمؤسسات الحكوميّة: بالنسبة لهذا المورد يُلاحَظ أنّ المؤسسات التي تحقق فوائض هي قليلة كمؤسسة الاتصالات والتبغ والمصارف، في حين أنّ المؤسسات الأخرى فهي خاسرة بأغلبها.

ج- بقي المورد الثالث وهو الضرائب والرسوم: وهذا المورد عليه العبء الأكبر لتأمين إيرادات الموازنة، وكانت النتائج بالنسبة للحصيلة الضريبيّة في السنوات السابقة مقارنة بالإنفاق العام لنفس السنوات(بمليارات الليرات) على الشكل التالي:

السنة	2000	2002	2003	2004	2005	2006	2007
الحصيلة	174.6	221.6	237.2	238.2	251.5	298	263.9

الضريبة الفعلية							
إجمالي الإنفاق العام	246.1	356.4	353.5	405.1	431.1	542.5	588
نسبة الحصيلة من الإنفاق	70.95	62.17	67.16	58.80	58.34	54.93	44.88

(المصدر: تصريحات وزير المالية 2007،جريدة الثورة)

جدول (3-1) الحصيلة الضريبيّة في سوريّة مقارنة بالإنفاق العام

ويُلاحَظ من الجدول انخفاض سنويّ لنسبة الحصيلة الضريبيّة من الإنفاق العام.

يزيد الضغط على دور وأهميّة الضريبة في سوريّة سعي الاقتصاد السوريّ نحو الانخراط في خضمّ الاقتصاد العالميّ من خلال السعي للانفتاح على الاستثمار الخارجيّ، وزيادة دور القطاع الخاصّ في الاقتصاد، والتحرير المتدرّج للتجارة الخارجيّة، وتشجيع التصدير وتحرير السياسة السعريّة، انتهاءً بالقرار الذي تبنّته الخطّة الخمسيّة العاشرة بتبني نظام اقتصاد السوق الاجتماعيّ.

3-1-2-2: لمحة تاريخيّة عن النظام الضريبيّ السوريّ:

مرّ النظام السوريّ في ثلاث مراحل تاريخيّاً[1]:

المرحلة الأولى: وهي المرحلة ما قبل عام1949، وكان هدف المشرِّع فيها هو الحصيلة المرتفعة بغضِّ النظر عن العدالة، وكان هناك نوعين من الضرائب المُطبَّقة ضرائب مباشرة: تشمل ضريبة الأراضي وضريبة الأعشار والتمتع والمواشي وبدل الطريق، وضرائب غير مباشرة: تشمل ضريبة الكبريت والمشروبات الروحيّة والمواد الكحوليّة والملاهي والمواد المشتعلة والصيدليات والاسمنت والملح والتبغ، ثمّ ونتيجة نقص الموارد وصعوبات التحقق والجباية للضرائب المطبّقة تمّ إلغاء ضريبة الأعشار والأراضي والتمتع وتعديل ضريبة الإنتاج الزراعيّ وفرض ضريبة الدخل تتناول أرباح المهن والحرف الصناعيّة والتجاريّة وغير التجاريّة والرواتب والأجور ودخل رؤوس الأموال المتداولة، وفي عام 1945 تمّ فرض الضريبة العقاريّة بالقانون رقم (178) ، وقام المشرِّع بإعفاء المعاشات التقاعديّة وتعويضات التسريح من ضريبة الرواتب والأجور لتحسين مسألة العدالة، تبعها الكثير من التعديلات كمحاولات لتحسين النظام المطبّق دون أن يكون لها التأثير الإيجابيّ المطلوب.

المرحلة الثانية: من عام 1949-1963م، فقد صدر في بداية هذه المرحلة المرسوم (85) لعام 1949م، فتمّ توسيع مطرح التكليف على أساس الربح الصافي الحقيقيّ من 100000ل.س إلى 500000ل.س، وتمّ توسيع ضريبة الدخل على الرواتب والأجور فأصبحت تتناول كلّ من يتقاضى

[1] القاضي، حسين. 2006. **"محركات السياسة الضريبية في سورية واقع وآفاق حتى عام 2025"**. برنامج الأمم المتحدة الإنمائي UNDP.، بتصرف الباحث.

راتباً أو أجراً أو تعويضاً، وحسّنت من العدالة في التكليف، وحصلت العديد من التعديلات متمثلة بزيادة المعدّلات والشرائح التصاعديّة الهادفة لزيادة الحصيلة، وتمّ تنزيل الأعباء العائليّة بهدف العدالة، وتمّ رفع الضرائب غير المباشرة (50%) على المواد الكحوليّة وضريبة الملاهي و(100%) على الاسمنت، ويُلاحَظ في هذه المرحلة انخفاض حصيلة الضرائب المباشرة مقابل ارتفاع حصيلة الضرائب غير المباشرة، وتميّزت هذه المرحلة بنوع من التوازن بين أهداف الحصيلة والعدالة.

المرحلة الثالثة: ما بعد ثورة الثامن من آذار عام 1963م، استمرّ فيها التوسّع في فرض الضرائب غير المباشرة وزيادة نسبها، خصوصاً بعد عام 1986 بإصدار ما سُميّ بخطّة الإنجاز أوأسلوب التدقيق المُبسَّط، وصار محرّك الحصيلة هو المحرّك الأساسيّ للنظام الضريبيّ وضعف محرّكات العدالة والتوثيق والكفاءة والموضوعيّة والنزاهة والتأهيل لكوادر الدوائر الماليّة، ممّا أدى لانتشار التهرّب الضريبيّ وتراجع ثقة المكلفين بالإدارة الضريبيّة.

واستمرّ التطبيق لهذا النظام الضريبيّ مع بعض التعديلات الجزئيّة، وأبرزها القانون رقم /20/ لعام 1991 المتضمِّن تخفيض جزئي على معدّلات الضريبة على الدخل وتوسيع الشرائح، المرسوم التشريعي رقم /4/ لعام 1998 المتضمّن تعديل قانون ضريبة التركات، والقانون رقم /7/ لعام 1999 المتضمّن إلغاء رسم التصدير على القطن وعدد من الإعفاءات لهذه الزراعة، المرسوم التشريعيّ رقم /7/ لعام 2000 المتضمّن تعديل قانون الاستثمار بما يخدم توسيع قاعدة الاستثمار وتخفيف العبء الضريبيّ، وهكذا حتى نهاية عام 2003 بصدور القانون رقم (24) لعام 2003 والذي بدأ تطبيقه اعتباراً من بداية عام 2004، والذي حمل مجموعة من التعديلات من تخفيض على معدّلات الضرائب ومجموعة من التحسينات على القانون وحمل أوّل تعديل على ضريبة الرواتب والأجور التي تصيب ذوي الدخل المحدود غالباً، ولكن رغم التعديلات التي حملها القانون (24) فإنّ التشريع بقي محتفظاً بروح المرسوم (85)، حيث أنّ التشريع السوريّ مازال ملتزماً بالتركيز على الضرائب والرسوم غير المباشرة والتي تهدف لزيادة الحصيلة على حساب العدالة وهي ضرائب نوعيّة، أمّا الضرائب المباشرة هي ضرائب نوعيّة حسب مصدر الدخل ولا يوجد ضريبة موحّدة على الدخل بحيث يتمّ الاستفادة بقدر أكبر من تصاعد الضريبة، ولازال القانون يراعي مبدأ المكانيّة من خلال فرض الضريبة على أرباح المواطنين السوريّين والأجانب في البلد، ولم يأخذ بمبدأ شخصيّة الضريبة وهذا يُضعِف نسبيّاً جانب العدالة في النظام الضريبيّ، وما تزال ضريبة الدخل المقطوع هي ضريبة الأساس ومن يتمّ تعدادهم في ضريبة الأرباح الحقيقيّة هم استثناء عنها وهذا يُضعِف من النظام المطبّق.

- والتعديل الأوّل على القانون رقم 24 كان بصدور القانون رقم (60) لعام 2004 الذي تناول تكليف مهنة المقاولات والتعهّدات كاستثناء من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقيّة والرواتب والأجور في القانون /24/، وعمل على تبسيط أسس التكليف وعلى الحدّ من التهرّب الضريبيّ والتراكم الضريبيّ.

- وأتى المرسوم التشريعيّ رقم 9 تاريخ 2006/1/29 لاحقاً للقانون 41 لعام 2001 الذي أسهم في تنظيم التكليف على العاملين في مهنة تجارة العقارات.

- ثمّ أتى المرسوم التشريعي رقم 51 في عام 2006 والذي بُدِأ العمل به اعتباراً من 2007/1/1 الذي ألغى مجموعة من الإعفاءات وبالمقابل تمّ تخفيض معدّلات الضريبة.

- كما كان المرسوم التشريعيّ رقم 52 ألغى ضريبة الآلات، والمرسوم التشريعيّ /65/ ألغى رسم التركات والوصايا والهبات، والمرسوم رقم /44/ الذي خفّض الرسوم على العقود والمستندات والإيصالات بشكلٍ كبير.

ومن الملاحظ أنّ ما تمّ الاهتمام به في السنوات الماضية هو تخفيض المعدّلات الضريبيّة وهذا أمر جيد، ولكن هذا ليس كلّ شيء ولا يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبيّة بالشكل المطلوب، بل إنّ ما يؤدي لزيادة الحصيلة هو فعاليّة النظام الضريبيّ وصرامته وعدالته، وهذه تشهد تراجعاً في مستواها في النظام الضريبيّ السوريّ، حيث أنّه يعمل لصالح أصحاب الدخول المرتفعة على حساب أصحاب الدخول المنخفضة، ففي الشركات المساهمة تدفع ضريبة 14% على دخل ناتج عن رأسمال، بينما قد يدفع موظف في هذه الشركة راتبه أعلى من 20000 ل.س شهرياً 20% ضريبة على دخل ناتج عن العمل.

وبالنسبة للتقاضي بين الدوائر الضريبيّة والمكلّفين مازال هناك نوع من التخوّف لدى المكلّفين، حيث حصر القانون التقاضي باللجان الثلاثة: لجنة الفرض، لجنة إعادة النظر، لجنة الطعن، والسيطرة شبه الكاملة عليها هي لوزارة الماليّة وهي أحد طرفيّ الخصام.

3-2-1-3: العبء الضريبيّ والطاقة الضريبيّة في سوريّة:

تعاني سوريّة بشكلٍ عام من ضعف في الطاقة الضريبيّة كغيرها من الدول النامية، بالمقابل هناك شعور من قبل دافعيّ الضرائب بثقل الضرائب المطبّقة عليهم، وهذا يؤثر على سلامة عمل الضريبة في سوريّة.

أولاً: العبء الضريبيّ في سوريّة:

هناك تضارب في سوريّة في الأرقام المصرّح بها فيما يتعلق بالعبء الضريبيّ، حيث أنّ وثائق مختلفة صادرة عن وزارة الماليّة تُظهر عدّة أرقام مختلفة، واحدة تقول 15% وأخرى 14% وأخرى

تقول 18%[1]، ومع هذا وبشكل عام فإنّ طريقة حساب هذه الأرقام فيها شيء من عدم الدقة، حيث أنّها لا تأخذ بعين الاعتبار ضرورة عدم إدخال الدخول المعفاة من الضرائب والتي هي غالباً تعود لأصحاب رؤوس الأموال الضخمة، ومن يتحمّل العبء الأكبر للضرائب هي الطبقة المتوسطة الدخل ومن يتقاضون دخلهم من الدولة حيث الاقتطاع يكون عند المنبع ولا مجال للتهرّب فيها، حيث أنّه إذا تمّ حساب العبء الضريبيّ بشكل دقيق قد يكون العبء الضريبيّ على هذه الفئات حوالي 30%، بينما طبقة أصحاب الدخول المرتفعة وبسبب الإعفاءات المتعدّدة التي قد تصيبهم والتهرّب الضريبيّ الذي تمارسه هذه الطبقة فقد لا يصل العبء الضريبيّ عليها إلى أكثر من 1%، ويزيد من تفاوت العبء الضريبيّ بين الطبقتين ارتفاع مستويات التضخم، حيث أنّه يقود إلى تآكل القوّة الشرائيّة لدخول أصحاب الدخل المحدود بسبب عدم إمكانيّة تكييف دخولهم مع ارتفاع الأسعار، بينما يستطيع الأقوياء اقتصاديّاً التكيّف مع التضخم برفع أسعار ممتلكاتهم ومنتجاتهم، حيث أنّ مفهوم التضخم كما عرّفه الرئيس الفرنسي فرانسوا ميتران: "هو ضريبة يدفعها الفقراء للأغنياء"، وبالتالي فإنّ العبء الضريبيّ هو في الحقيقة مرتفع وارتفاعه ذو تأثير سلبيّ حيث أنّه كما تمّ ذكره نتيجة الإعفاءات والتهرّب فإنّ نسبة كبيرةً من دافعيّ الضرائب هم من ذوي الدخل المحدود أو الشركات العامّة، وفي ظلّ تدني الأجور في سوريّة فهذا يساهم في رفع العبء النفسيّ للضريبة على المكلفين.

ثانياً: الطاقة الضريبيّة في سوريّة:

يُلاحَظ انخفاض الطاقة الضريبيّة في سوريّة باعتبارها بلداً نامياً، وتَحقُّق مختلف الأسباب التي تقف وراء انخفاض هذه الطاقة في سوريّة.

- **محدّدات الطاقة الضريبيّة في سوريّة:**

يمكن مناقشة محدّدات الطاقة الضريبيّة في سوريّة من خلال ما يلي:

أ- هيكل الاقتصاد القائم في سوريّة:

حيث يُلاحَظ سيطرة الزراعة على الاقتصاد السوريّ وضعف القطّاعات الأخرى، وتنامي هذا القطاع مترافقاً مع عدم الرغبة في إخضاع هذا القطّاع للضرائب، بالإضافة لاعتماد هذا القطاع على الآلات والمعدّات القديمة ذات الكفاءة الاقتصاديّة المنخفضة، وعمل غالبيّة السكان فيه، ويعود الاهتمام بهذا القطاع لعاملين:

- ارتفاع ما يُنفَق على الغذاء في سوريّة لانخفاض الدخل القوميّ والدخل الفرديّ، وذهاب نسبة كبيرة من دخل الفرد إن لم يكن كلّه نحو الاستهلاك.
- بطء أو عدم نمو المهن والأعمال خارج قطاع الزراعة نسبة لنموّ السكان، وذلك لانخفاض مستوى الاستثمار خارج القطاع الزراعيّ والاستثمار بصورة عامّة

[1] الدكتور الياس نجمة يطلق نار الحقائق على أرقام وزارة المالية، مجلة أبيض أسود، العدد 254.

والناتج بدوره عن انخفاض مستوى الادخار بصورة عامّة، واعتماد القطّاعات الأخرى على الوحدات الإنتاجيّة الصغيرة والنشاط الحرفيّ، أمّا الوحدات الإنتاجيّة الكبرى فهي برؤوس أموال أجنبيّة غالباً، وهي بدورها مُعفاة من الضريبة لفترات طويلة.

ب- انخفاض دخل الفرد وخلل توزيع الدخل القوميّ:

في دراسة أُعدّت بالتعاون بين الحكومة في سوريّة وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائيّ وهيئات دوليّة أخرى بهدف رسم إستراتيجيّة الفقر في سوريّة، أظهرت أنّه في عام (2003-2004) لم يتمكّن حوالي (2) مليون سوريّ (أي 11.4% من السكان) من الحصول على حاجاتهم الأساسيّة من المواد الغذائيّة وغير الغذائيّة، وباستخدام خطوط الإنفاق للفقر الخاصّة بالأسرة يرتفع الفقر الإجماليّ في سوريّة إلى حوالي 30% ليشمل 5.3 مليون شخص، ويختلف توزيع الفقر في سوريّة من منطقة لأخرى حيث أنّ نسبتهم 38.8% في المناطق الحضريّة، بينما تصل نسبتهم إلى 58.1% من الفقراء في سوريّة في الإقليم الشماليّ الشرقيّ من سوريّة والذي يضمّ حوالي 44.8% من السكان، ويعود هذا لأسباب مختلفة حيث يُلاحَظ الانخفاض الشديد لرواتب الموظفين في القطاع الحكوميّ حيث أنّ حوالي 96% من العاملين في الدولة لا تغطي رواتبهم وسطيّ تكاليف المعيشة وحوالي 70% من العاملين لا تغطي رواتبهم وسطيّ الإنفاق على المواد الغذائيّة فقط.

من ناحية أخرى، فإنّ لفساد القطاع الخاصّ في سوريّة دور هام في هذا الوضع، حيث أنّه رغم الأرباح الهائلة التي يحققها والحصّة الكبيرة من الدخل التي ينالها، فإنّه يتهرّب من الضريبة ويتهرّب من تسجيل العاملين لديه في التأمينات الاجتماعيّة، هذا إضافةً لدوره في دحرجة كرة التضخم لتستمرّ في الازدياد شيئاً فشيئاً الأمر الذي يخفض قيمة دخول الموظفين الحقيقيّة رغم الزيادات التي تحاول معالجة الأمر، وكان لحالة الركود التضخميّ التي شهدتها سوريّة منذ عام 1995 وما تلاها من سياسات تخفيض الإنفاق العام التي اتخذتها الحكومة والتي كان لها التأثير السلبيّ، وما رافق هذا من ظروف أخرى ساهمت في استفحال المشكلة الأثر الكبير في اتساع فجوة الدخل، وزيادة تمركز الثروة في أيدي فئة قليلة، الأمر الذي مازال يساهم بشكل كبير في اضمحلال الطبقة الوسطى وظهور شريحتين متمايزتين: شريحة فقيرة ما زالت في ازدياد مضطرد وتمثل غالبيّة السكان، وشريحة غنيّة تزداد غنى وتمثل أقليّة السكان.

ج- ضعف الإدارة الضريبيّة:

ينتج هذا الضعف عن ضعف إمكانات كوادر الإدارة الضريبيّة وافتقارها للعديد من المعايير كالموضوعيّة والنزاهة والتدريب والتأهيل، وعدم اعتماد التجهيزات المتطوّرة في

العمل، وانتشار الفساد بين فئة ليست قليلة من كوادرها، يساعد في هذا انخفاض رواتبهم، الأمر الذي يدفع بهم للجوء إلى طرق غير مشروعة للحصول على دخل إضافيّ، ويساعدهم في هذا تركيبة التشريع الضريبيّ الذي يقوم في جزء كبير منه على التكليف على أساس التقدير الجزافيّ من قبل مراقبيّ الدخل.

د- ضعف الوعي الضريبيّ في سوريّة:

هناك ضعف في فهم المواطن السوريّ للضريبة والتي يُنظَر إليها على أنّها عبارة عن أتاوة غير مبرّرة، فيلجأ هذا المواطن للتهرّب من الضريبة بأيّ شكلٍ من الأشكال، وتحاول وزارة الماليّة أن تخفف هذه المشكلة من خلال حملات توعية من قبل دائرة الإعلام الضريبيّ التابعة لمديرية الاستعلام الضريبيّ في الوزارة، بإشراف السيّد وزير الماليّة، وتمّ إصدار مجلّة تُعنَى بهذا الأمر (مجلة عالم المال) في هذا الإطار، ولكن الجهود ما تزال دون المطلوب لمواجهة المشكلة نظراً لتراكم رفض مبدأ فرض الضريبة لعقود من الزمن، وضعف الثقة بين المكلّف ووزارة الماليّة، وعدم ثقة المكلف باستخدامات الأموال العامّة بسبب الفساد في دوائر الدولة، إضافة إلى التعديلات المتلاحقة التي جرت على التشريع الضريبيّ والتي أوصلت إلى حالة من الخلط وعدم المواكبة حتى من الموظف المعنيّ بهذه القوانين الجديدة أو المعدّلة، وغالباً يقع اللوم في هذا على وزارة الماليّة نتيجة الضعف في ما يمكن دعوته التسويق لما أنجزته من تعديلات، إضافة لعدم التعاون بين وزارة الماليّة ووسائل الإعلام، مثلاً في حادثة منشورة في جريدة البعث في عددها الصادر تاريخ2006/4/6 يذكر كاتب المقال أنّ وزارة الماليّة طلبت من وكالة سانا عدم إرسال محرّرها إلى الوزارة والاكتفاء بإرسال مصوّر فقط لتغطية مناسبة كانت في الوزارة.

ه- عدم الانسجام في التشريع الضريبيّ:

بقي المرسوم (85) لعام 1949 مطبّقاً في سوريّة حتى نهاية عام 2003، حيث حصل الكثير من التعديلات بصدور القانون رقم 24 والمرسوم 51، فحدث شيء من التخبّط لدى المكلفين نتيجة عدم الفهم الجيد للتعديلات المتتالية، الأمر الذي أدّى للتهرّب الكبير من الضرائب، وهنا يتقاطع هذا الموضوع مع موضوع ضعف الوعي الضريبيّ.

و- الوضع الأمني والسياسي للمنطقة:

إنّ الوضع الذي تعيشه المنطقة التي تقع سورية فيها وحالة الحرب وعدم الاستقرار التي تعانيها الدول المجاورة، يفرض نوعاً من الخوف على أصحاب رؤوس الأموال من استثمار

أموالهم في سوريّة، إضافة للضغوط الاقتصاديّة التي تُمارَس على سوريّة والتي تلقي بظلالها وبشكلٍ كبيرٍ على الوضع الاقتصاديّ السوريّ.

ز- انتشار اقتصاد الظل:

تعتمد معظم القطّاعات على نظام المصانع الصغيرة والورش التي ليس لها أيّ سجلات في وزارة الماليّة، ويساعد على استفحال هذه المشكلة ضعف نظام الاستعلام الضريبيّ الأمر الذي يسهل عمليّة التهرّب بهذه الطريقة، ويوجد اليوم محاولات لتنظيم هذا القطاع، من خلال الاستعانة بخبرات عالميّة كان لها تجارب التعامل مع هذا القطاع مثل السيّد: هرناندو دي سوتو رائد تجربة التنمية في البيرو.

3-1-2-4: واقع الحصيلة الضريبيّة في سوريّة:

شهدت الحصيلة الضريبيّة زيادة في الأرقام المحصّلة بعد التعديلات التي جرت على القوانين، الذي يمكن ملاحظته في الجدول التالي:

السنة	2000	2002	2003	2004	2005	2006	2007
الحصيلة الضريبية	174.6	221.6	237.2	238.2	251.5	298	263.9

جدول (3-2) الحصيلة الضريبية من عام 2000- 2007

ولكن لا يمكن القول بفعليّة الزيادة إذا ما تمّ مقارنتها مع مستويات التضخم التي شهدتها السنوات الماضية وما تزال مستمرة في الازدياد، والتي تقلل من قيمة المتحصّلات الفعليّة إذا أُخِذت بالأسعار الثابتة وهي ضئيلة نسبياً إذا ما تمّ مقارنتها مع الزيادة في الأسعار الجارية للناتج المحليّ الإجماليّ.

ومن أهمّ الأمور التي تؤثر على الحصيلة الضريبيّة إضافة لانخفاض الطاقة الضريبيّة، التهرّب الضريبيّ والضعف والتذبذب في حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة في سوريّة، كما يلي:

أوّلاً: التهرّب الضريبيّ في سوريّة:

بيَّنت الإحصاءات أنّ مقدار التهرّب الضريبيّ في سوريّة يبلغ حوالي 200 مليار ل.س وذلك حسب تصريح لوزير الماليّة في عام 2003 [1]، وكان للارتفاع الكبير لنسب الضريبة ما قبل القانون 24 لعام 2003 دوراً كبيراً في نشر ثقافة التهرّب الضريبيّ، حيث كانت تصل نسبة الاستقطاع إلى

[1] عكروش، محمد وزهيري، علاء الدين محسن. **دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية**. مجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (27) العدد (1) 2005. ص 167.
و موقع جريدة الوطن www.alwatan.com

حوالي 61% من الأرباح، ممّا دفع المكلفين للتهرّب بغية التخلّص من عبء الضريبة، وتختلف أشكال هذا التهرّب في سوريّة مابين:

1. كتمان النشاط كليّاً، بحيث لا تصل أيّة معلومات للدوائر الضريبيّة ولا تدفع ضريبة على الإطلاق، ويتمّ هذا من خلال:

أ- جميع وكلاء الشركات الأجنبيّة لا يوجد تسجيل نظاميّ لوكالاتهم في سوريّة وبالتالي يكون التهرّب واضح في هذه الحالة[1]، حيث تتقاضى هذه الوكالات عمولات وسطيّة 4%، وقد بلغ حجم المستوردات في عام 2004 مثلاً حوالي 327 مليار ل.س فيكون التهرّب في هذا المجال حوالي 6 مليار ل.س.

ب- انتشار اقتصاد الظلّ في سوريّة من خلال المصانع الصغيرة والورش الصناعيّة الصغيرة وغيرها التي تعمل دون تراخيص.

2. إخفاء جزء من رقم الأعمال لمكلفيّ ضريبة الأرباح الحقيقيّة، حيث أنّ كلّ مكلّف من القطاع الخاصّ يقوم بإعداد ميزانيتين إحداها يتمّ تقديمها لوزارة الماليّة ليتمّ التكليف على أساسها تُعَدُّ من قبل اختصاصيين، غالباً هم من موظفيّ وزارة الماليّة وبشكل سريّ وتكون قليلة الربح أو خاسرة، ويتمّ هذا بأساليب مختلفة منها:

- زيادة النفقات والتكاليف بشكل وهميٍّ من خلال زيادة تكاليف المواد والمستلزمات والنفقات الإداريّة.
- تخفيض سعر المبيع ما أمكن (تخفيض الإيرادات).

وهذا أمر بمنتهى السهولة في سوريّة لضعف نظام الفوترة، فغالباً ما تكون أسعار الفواتير تقلّ بحوالي 25% عن سعر البيع الحقيقيّ، ويمكن ملاحظة التهرّب بشكل أكبر في عمليّات الاستيراد، حيث أنّه عند الاستيراد يُعلِن المستورد عن أسعار مخفضة بحوالي 20-30% عن الحقيقية في فواتير الاستيراد للتهرّب الجمركي، وبعدها في فواتير البيع يزيده عن سعر الاستيراد بشكل بسيط للتهرّب من الضريبة، في حين يكون سعر البيع الحقيقيّ يزيد بنحو 10-30% عن سعر الفواتير[2].

3. تنظيم تراخيص بأسماء لا علاقة لهم بالعمل محلّ الرخصة، وذلك بهدف الاستفادة من الحدّ المعفى والمعدّلات المنخفضة للشرائح الأولى.

[1] عكروش، محمد وزهيري، علاء الدين محسن. **المرجع السابق.** ص 164.
[2] سعيفان، سمير. 2000. **رؤيا الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية**. ندوة الثلاثاء الاقتصادي، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق ، سورية.

4. الفساد والأسلوب غير العلميّ في فرض ضريبة الدخل المقطوع.

5. التهرّب من ضريبة الرواتب والأجور في القطاع الخاصّ والذي يقوم به ربّ العمل، حيث يُلاحَظ أنّ أغلب من يعمل في هذا القطّاع غير مسجّل في التأمينات الاجتماعيّة وليس له أيّ سجلات ليتمّ فرض الضريبة على أساسها.

وهناك أساليب أخرى للتهرّب وخصوصاً في القطاع الخاص، حيث أنّ أغلب الضريبة المتحصّلة هي من القطّاع العام رغم أنّ مساهمة القطاع الخاصّ في الناتج المحليّ تصل إلى حوالي 600 مليار ليرة سوريّة أي نحو 64%، فإنّ نسبة الضرائب التي يدفعها هي 1.5% فقط، وفي عام 2006 بلغت الضرائب المباشرة المفروضة على دخل القطاع الخاص بكلّ فروعها مبلغ(13,419) مليار ل.س أي بنسبة 13% من إجماليّ ضرائب الدخل في حين أنّ ما دفعه القطاع العام هو حوالي 81% من الضرائب.

ولمواجهة هذه المشكلة يجب أوّلاً أن يتمّ الاعتراف بها بشكلٍ رسميٍّ والإفصاح عنها، إذ تُعتبر هذه المسألة حسّاسة بالنسبة لوزارة الماليّة وهناك خوف من فتح هذا الملف، ونوع من الاستسلام أمامها لتعتبر أنّ أيّ جهود في مواجهة هذه المشكلة مهمّة مستحيلة، ورغم إصدار القانون رقم 25 لعام 2003 الذي يحاول حلّ مشكلة التهرّب الضريبيّ جزائيّاً إلا أنّ المشكلة مازالت قائمة وتتطلّب جهود أكبر لمواجهتها.

ثانياً: مرونة الإيرادات الضريبيّة في سوريّة:

شهد النظام الضريبيّ في سوريّة تغييراً كبيراً في عام 2003 من خلال تخفيض المعدّلات الضريبيّة بشكلٍ واضح من خلال القانون (24)، حيث وصل الانخفاض إلى حوالي 50% في بعض الأحيان، حيث انخفض سقف الضريبة في القانون من نحو 63% إلى 35%، وتمّ رفع الحدود الدنيا المعفاة من الضريبة، وإذا تمّ افتراض وجود مرونة للإيرادات الضريبيّة كان من الواجب أن ينخفض إجمالي التحققات والتحصيلات بنفس النسبة ولكن ما حصل بعد هذا التخفيض أنّ ما تمّ تحصيله قد ازداد بشكلٍ ظاهريٍّ، حيث أنّ النتائج الحقيقيّة قد تتغيّر إذا تمّ أخذها مراعين معدّلات التضخم المتزايدة عاماً بعد عام، وبناءً على دراسة معدّة من قبل صندوق النقد الدوليّ بالتعاون مع الجهات الرسميّة تقول أنّ التضخّم قد بدأ زحفه الكبير ابتداءً من عام 2003 وأنّ نسبة التضخم في عام 2005 كانت 8,1% بناءً على العيّنة التي تمّ اختيارها، في حين أنّ هناك من يذهب بقوله إلى أنّ نسب التضخم في سوريّة أكبر من هذا بكثير لتصل إلى 17,5% بناء على دراساتٍ تمّ إعدادها ورفعها في

القنوات الرسميّة ولكنها غير مطروحة للنشر إعلاميّاً في الوقت الحاليّ وهو رقم كبير ويخفض القيمة الحقيقيّة للنقود بشكلٍ كبير[1].

وجاء المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 1\10\2006 الذي أصبح نافذاً في 1\1\2007 ليخفض معدّل الضريبة من 35% إلى 28% وأضاف إعفاءات ضريبيّة ومن الرسوم الجمركيّة، فمثلاً كان أعلى معدّل للرسم الجمركيّ يصل إلى 255%، بينما اليوم أعلى معدّل هو 60% وأصبح المعدّل المتوسط للتعريفة الجمركيّة في سوريّة هو 14.5% وخفضت الرسوم الجمركيّة على المواد الأوليّة ومستلزمات الإنتاج إلى 1% للمواد الأوليّة ويمكن أن تتصاعد إلى 5% فقط بالنسبة لباقي المستلزمات النصف مصنّعة أو المصنّعة.

ثالثاً: حساسيّة الإيرادات الضريبيّة في سوريّة:

يُلاحَظ في سوريّة أنّ هناك تذبذب واضح وعدم ارتباط بين معدّل نموّ الإيرادات الضريبيّة ومعدّل نموّ الناتج المحليّ، وأنّ النظام الضريبيّ غير متجاوب مع التغيّرات التي حصلت وتحصل في الدخل القوميّ[2].

مثلاً يُلاحَظ في عام 1991 حدوث انخفاض في معدّل نموّ ضريبة دخل الرواتب والأجور بمقدار (-3,95%)، وانخفاض في معدّل نموّ ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة بمقدار (-16,67%) على الرغم من حدوث زيادة في معدّل نمو الناتج المحليّ الصافي بمعدّل (13,43%)، في عام 1993 هناك انخفاض في ضريبة دخل المهن والحرف بمعدّل (-12,2%) على الرغم من زيادة الناتج بمعدّل (8,86%)؛ من ناحية أخرى في عام 1997 على الرغم من أنّ زيادة الناتج لم تكن إلا بمعدّل (7,49%) فإنّ الزيادة في معدّل ضريبة دخل المهن والحرف بلغت (43,44%) وفي معدّل نمو ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة كانت بمقدار (52,17%)، وفي عام 2001 كان معدّل نموّ الناتج (7,76%) مقابل معدّل نموّ في الإيرادات الضريبيّة بمقدار (34,94%)، وفي عام 2003 كان معدّل نموّ الناتج (4,99%) مقابل نموّ في الضرائب بمعدل (11,57%).

---

[1] التضخم مؤشر صحة في حدود معينة ومؤشر خطر عند تجاوزها
http://www.iqtissadiya.com/archives_detail.asp?issue=283&id=1656&category=local

[2] زيدان، رامي. **مرجع سبق ذكره**. ص10.

المبحث الثاني:
مجتمع وعينة الدراسة

يتناول هذا المبحث تحديد المجتمع وفئات هذا المجتمع الذي تمّ استهدافه من خلال هذه الدراسة الإحصائيّة، وتحديد الأساليب التي استخدمت للحصول على البيانات، وطريقة البحث الإحصائيّ، ونوع المعاينة، وطريقة سحب العيّنة.

ويتمّ هذا من خلال التقسيمات التالية:

3-2-1: المجتمع وطريقة تحديد العيّنة.
3-2-2: درجة استجابة العيّنة وصعوبات المسح الإحصائيّ.
3-2-3: أساليب جمع البيانات وطريقة البحث الإحصائيّ ونوع المعاينة.

1-2-3: المجتمع وطريقة تحديد العيّنة:

المجتمع الذي تمّ استهدافه من خلال الدراسة الميدانيّة كان على ثلاث فئات، من خلال ممثلين عن طرفيّ العلاقة الضريبيّة بالنسبة للضريبة المفروضة على الشركات وهم: مراقبو الدخل كممثلين عن الدوائر الضريبيّة من جهة، والأشخاص القائمون على المحاسبة في الشركات المساهمة من جهة أخرى، والفئة الثالثة كانت هي الأكاديميّون الحاصلون على شهادة الماجستير من كليّة الاقتصاد في جامعة دمشق.

الفئة الأولى: الشركات المساهمة في دمشق ويبلغ عدد هذه الشركات العاملة حوالي 105 شركة مرخصة، حسب إحصاءات وزارة الاقتصاد عام 2008.

الفئة الثانية: متمثلة بمراقبيّ الدخل العاملين في مديرية ماليّة دمشق ويبلغ عددهم: 145 مراقب دخل 124 منهم يعمل مراقب دخل لضريبة الأرباح الحقيقيّة و21 مراقب دخل لضريبة الدخل المقطوع.

الفئة الثالثة: الأكاديميّون الحاصلون على شهادة ماجستير من كليّة الاقتصاد في جامعة دمشق حتى نهاية عام 2008 وعددهم حوالي: 203 شخص، حسب سجلات كليّة الاقتصاد.

وبالتالي الحجم الإجماليّ للمجتمع عدده 453 مفردة.

حجم العيّنة تمّ تحديده حسب القانون التالي:

$N > 50+8m$ حيث: m هو عدد العوامل وهو 9 في حالة الاستبيان

$N > 50+8(9)=122$

وبالتالي فإنّ الحجم الأدنى المقبول لعدد مفردات العيّنة هو 122 مفردة

ويتمّ تحديد الحجم لكلّ فئة من فئات المجتمع حسب نسبتها إلى المجتمع الكليّ:

الفئة الأولى: الشركات المساهمة في دمشق حجم العيّنة= 122× (453/105)= 28 مفردة.

الفئة الثانية: مراقبو الدخل في مديريّة ماليّة دمشق= 122× (453/145)= 36 مفردة.

الفئة الثالثة: الأكاديميّون الحاصلون على درجة الماجستير= 122× (453/203)= 55 مفردة.

تمّ توزيع الاستبيان على الفئات الثلاثة .

3-2-2: درجة استجابة العيّنة وصعوبات المسح الإحصائيّ:

تمّ توزيع 225 قائمة استبيان على الفئات الثلاثة الممثلة للمجتمع المدروس، وقد تمّ استرداد 181 قائمة بنسبة 80% من عدد القوائم الإجماليّة.

تمّ توزيع 75 قائمة على كلّ فئة، تمّ استرداد 51 من فئة مراقبيّ الدخل أي بنسبة استجابة 68%، وتمّ استرداد 63 قائمة من فئة المحاسبين أي بنسبة استجابة 84%، وتمّ استرداد 67 قائمة من فئة الأكاديميين أي بنسبة استجابة 89%.

وكان توزيع الفئات حسب الجدول التالي:

العمل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مراقب دخل	51	28.2	28.2	28.2
	محاسب	63	34.8	34.8	63.0
	أكاديمي	67	37.0	37.0	100.0
	Total	181	100.0	100.0	

جدول (3-3) توزيع أفراد العينة حسب العمل

حيث كانت نسبة الأكاديميّين هي الأعلى بنسبة 37%، نتيجة الاستجابة العالية لهذه الفئة حيث كانت نسبة درجة الاستجابة 89% من الاستبيانات الموزّعة عليهم، وكانت نسبة مراقبيّ الدخل هي الأقل بنسبة 28.2% نتيجة الاستجابة المنخفضة لهذه الفئة حيث كانت درجة استجابتهم 68% من الاستبيانات الموزّعة عليهم.

وكان توزيع الأفراد حسب المؤهّل العلميّ كما في الجدول التالي:

المؤهّل العلميّ

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ثانوية عامة	3	1.7	1.7	1.7
	إجازة جامعية	72	39.8	39.8	41.4

	دبلوم	37	20.4	20.4	61.9
	ماجستير	69	38.1	38.1	100.0
	Total	181	100.0	100.0	

جدول (3-4) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

حيث يُلاحَظ أنّ نسبة 98.3% من الأفراد هم من الحاصلين على شهادة جامعية وما فوق، حيث نسبة حملة الإجازة بنسبة 39.8%، وحملة الدبلوم بنسبة 20.4%، وحملة الماجستير 38.1%، هذا يدلّ على أن الأفراد المستهدفين من خلال المسح هم من المؤهّلين بصورة جيدة.

وكان توزيع الأفراد حسب سنوات الخبرة كما في الجدول التالي:

سنوات الخبرة * العمل

		سنوات الخبرة					Total
		3 سنوات	3-6 سنة	7-10 سنة	11-15 سنة	أكثر من 15 سنة	
العمل	مراقب دخل	7 13.7% 17.5%	10 19.6% 20.4%	20 39.2% 46.5%	11 21.6% 36.7%	3 5.9% 15.8%	51 100.0% 28.2%
	محاسب	10 15.9% 25.0%	7 11.1% 14.3%	17 27.0% 39.5%	14 22.2% 46.7%	15 23.8% 78.9%	63 100.0% 34.8%
	أكاديميين	23 34.3% 57.5%	32 47.8% 65.3%	6 9.0% 14.0%	5 7.5% 16.7%	1 1.5% 5.3%	67 100.0% 37.0%
Total		40 22.1% 100.0%	49 27.1% 100.0%	43 23.8% 100.0%	30 16.6% 100.0%	19 10.5% 100.0%	181 100.0% 100.0%

جدول (3-5) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة مقارنة بعملهم

بالنسبة لسنوات الخبرة كانت نسبة 50.9% من الأفراد هم من ذوي خبرة تزيد عن 7سنوات، 66.7% من مراقبيّ الدخل هم من ذوي خبرة تزيد عن 7سنوات، ونسبتهم من المحاسبين 73%، ونسبتهم من الأكاديميّين 18% وهذا نتيجة طبيعة حملة شهادة الماجستير الخاصّة، وذلك نتيجة الحداثة النسبيّة لعمليّة منح شهادات الدراسات العليا في كليّة الاقتصاد في جامعة دمشق.

وكانت نتائج المُستهدَفين بالاستبيان حسب معرفتهم بمصطلح حوكمة الشركات كما في الجدول التالي:

مدى المعلومات عن حوكمة الشركات * العمل

		مدى المعلومات عن حوكمة الشركات			Total
		لم أسمع به	ضعيفة نسبياً	جيدة	
العمل	مراقب دخل	31	16	4	51
		60.8%	31.4%	7.8%	100.0%
	محاسب	22	31	10	63
		34.9%	49.2%	15.9%	100.0%
	أكاديمي	2	19	46	67
		3.0%	28.4%	68.7%	100.0%
Total		55	66	60	181
		30.4%	36.5%	33.1%	100.0%

جدول (3-6) توزيع أفراد العينة حسب درجة معلوماتهم عن حوكمة الشركات مقارنة بعملهم

نسبة الذين معلوماتهم ضعيفة أو معدومة عن حوكمة الشركات هي 66.9% من إجماليّ المستهدفين، نسبتهم بالنسبة لمراقبيّ الدخل 92.2% منهم نسبة 60.8% من مراقبيّ الدخل المستهدفين لم يسمعوا بمصطلح حوكمة الشركات، ونسبتهم من المحاسبين 84.1%، ونسبتهم من الأكاديميّين 31.4%، وبالتالي يُلاحَظ ضعف عام بالنسبة للمعلومات عن حوكمة الشركات وخصوصاً لدى مراقبيّ الدخل، مع ملاحظة أنّ الأكاديميّين يتمتّعون بثقافة جيّدة عن حوكمة الشركات خصوصاً أنّهم من الحاصلين الجدد على شهادة الماجستير.

وقد كان هناك العديد من الصعوبات التي واجهت عمليّة توزيع الاستبيان، وذلك نتيجة عدم التعاون من قبل الجهات المختلفة مع الباحث رغم طلبات التسهيل لمهمّة الباحث التي حصل عليها الباحث من الجامعة وحملها لهذه الجهات، ممّا اضطر الباحث لاستخدام علاقاته الشخصيّة مع أفراد الفئات المُستهدَفين أو مع أشخاص يرتبطون بدورهم بعلاقات شخصيّة مع أفراد الفئات المستهدفة، هذا الأمر الذي أطال فترة توزيع الاستبيان، إضافة لتردّد العديدين في الإجابة على الاستبيان رغم أنّ الاستبيان لا يحمل أيّ طلب لمعلومات خاصّة ورغم الضمانات بسريّة الإجابات التي تمّ تضمينها في التعريف بالاستبيان، والعديد منهم لم يعيدوا الاستبيان إلا بعد الإلحاح في طلبها، وبعضهم كما تمّ ملاحظته في نسب الاستجابة الفعليّة لم يقم بإعادتها رغم الإلحاح.

3-2-3: أساليب جمع البيانات وطريقة البحث الإحصائيّ ونوع المعاينة:

في سبيل إعداد البحث الإحصائيّ تمّ الاعتماد على مجموعة من البيانات المتوفرة في الكتب المتخصّصة بمجال البحث الميدانيّ بالعيّنة والتي تبحث بعوامل وأساليب اختيار العيّنات، ثمّ تمّ بعدها إعداد قائمة الاستبيان كأداة للدراسة الميدانيّة، وتمّ طرح الصيغة النهائيّة[1] من هذا الاستبيان على المستهدفين من الدراسة الميدانيّة بعد مناقشتها مع الدكتور المشرف وتحكيمها من قبل ثلاثة من الأساتذة المتخصّصين بالمحاسبة في كليّة الاقتصاد وإجراء التعديلات المقترحة من قبلهم[2]، وبعد أن تمّ اختبار درجة المصداقيّة وثبات البيانات باستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronobach,s Alpha) للتأكّد من مدى الترابط الداخليّ بين أسئلة الاستبيان بحيث تُكوِّن مع بعضها مجموعة واحدة بهدف تحديد إمكانيّة الاعتماد على النتائج التي يتمّ الحصول عليها، حيث أنّه كلما اقترب المعامل من الواحد الصحيح كان هناك تأكد من التماسك الداخليّ وأدنى قيمة مقبولة للمعامل هي 0.60.

وكانت النتائج تفيد بقبول التماسك بالنسبة للاستبيان[3]، حيث أنّ النتائج كانت:

- بالنسبة للأسئلة العامّة وعددها 7 أسئلة N of Items = 7 كانت قيمة ألفا Alpha = .6578 وهي نتيجة مقبولة.
- وبالنسبة لأسئلة الفرض الأوّل وعددها 8 أسئلة N of Items = 8 كانت قيمة ألفا Alpha = .7815 وهي نسبة جيّدة.
- وبالنسبة لأسئلة الفرض الثاني وعددها 8 أسئلة N of Items = 8 كانت قيمة ألفا Alpha = .7945 وهي نتيجة جيّدة.
- وبالنسبة لأسئلة الفرض الثالث وعددها 9 أسئلة N of Items = 9 كانت قيمة ألفا Alpha = .8881 وهي نتيجة جيّدة جدّاً.
- وبالنسبة لأسئلة الاستبيان ككلّ وعددها 40 سؤال N of Items = 40 كانت قيمة ألفا Alpha = .9324 وهي نتيجة ممتازة.

وتمّ استخدام نظرية المعاينة في البحث الإحصائيّ من خلال استهداف نسبة من عناصر فئات المجتمع المدروس، فتمّ تحديد النسبة بحيث تكون مقبولة إحصائيّاً للتعميم على المجتمع المدروس ككل بعد أن تمّ دراستها.

[1] الملحق رقم 1.
[2] الملحق رقم 2.
[3] الملحق رقم 3.

وتمّ مراعاة الشروط الأساسيّة لضمان عشوائيّة الاختيار للمعاينة المطبّقة من خلال:

- تجانس عناصر المجتمع الكليّ المدروس.
- استقلال عناصر المجتمع عن بعضها البعض.
- إمكانيّة معرفة وحساب احتمال انتقاء أيّ عنصر من المجتمع الكليّ.
- عدم تقصّد التحيّز في انتقاء عناصر العيّنة من المجتمع الكليّ.

المبحث الثالث:

اختبار الفروض وتحليل النتائج.

يتناول هذا المبحث اختبار الفروض، ومقارنة النتائج حول الفروض بالنسبة لخصائص العيّنة من حيث العمل الذي يزاوله المستهدفون، والمؤهّل العلميّ، وسنوات الخبرة، ومدى معلوماتهم عن مصطلح حوكمة الشركات، ويأتي بعدها تحليل النتائج التي تمّ التوصّل إليها، وقد تمّ استخدام برنامج SPSS في تحليل الإجابات التي تمّ الحصول عليها.

تمّ تناول الموضوعات من خلال التقسيمات التالية:

3-3-1: إجراء معالجة الاستبيان.

3-3-2: اختبار الأسئلة العامة.

3-3-3: اختبار الفرض الأوّل: حوكمة الشركات تزيد من الطاقة الضريبيّة.

3-3-4: اختبار الفرض الثاني: حوكمة الشركات تزيد حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة.

3-3-5: اختبار الفرض الثالث: حوكمة الشركات تُحسّن عدالة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ.

1-3-3: إجراء معالجة الاستبيان:

تمّ استخدام مقياس ليكرت في الإجابات على الاستبيان، وتم تحديد الأوزان لكلّ إجابة على الشكل التالي:

- موافق بشدّة = 5.
- موافق = 4.
- محايد = 3.
- غير موافق = 2.
- غير موافق بشدّة = 1.

يتم قبول الفرض طالما أنّ الإجابات بالمتوسط أعلى من محايد، بحيث يكون الوسط الحسابيّ لأوزان الإجابات أعلى من 3 بعد اختبار الفرضيّات بناءً على هذا المقياس، أمّا دون هذا فيُعتبَر الفرض مرفوض، وتمّ استخدام الانحراف المعياريّ لقياس تشتّت الإجابات عن الوسط الحسابيّ، ومعامل التفلطح، وتمّ تعزيز النتائج باختبار T-test.

3-3-2: اختبار الأسئلة العامّة:

تستهدف الأسئلة العامّة دراسة الحاجة للجوء إلى أساليب تختلف عمّا هو مطبّق لتحسين الوضع الاقتصادي العام والإدارة الضريبيّة، وبحث بعض التأثيرات المهمّة لحوكمة الشركات على بعض العوامل المؤثرة في الحصيلة الضريبيّة، وكانت النتائج الإحصائيّة لاختبار الأسئلة العامّة كما هو مبيّن في الجدول التالي:

البيان	Mean	Std. Deviation	Skewness	Std. Error of Skewness	Minimum	Maximum
القوانين الضريبية المطبقة لا تتناسب مع الوضع الاقتصادي القائم في سورية	3.92	0.89	-0.639	0.181	1	5
تطوير الإدارة الضريبية يؤدي للدقة في حصر المطارح الضريبية وجباية الضريبة	4.51	0.58	-0.904	0.181	2	5
لم تساعد الإعفاءات الضريبية على جذب الاستثمارات الأجنبية	3.65	1.14	-0.436	0.181	1	5
تحسين البيئة التنظيمية والتشريعية للاستثمار عامل أساسي لجذب الاستثمار	4.51	0.65	-1.986	0.181	1	5
المشاركة الفعالة للغرف التجارية والصناعية في وضع القوانين الضريبية يضمن زيادة فاعلية القوانين الضريبية	3.89	0.89	-0.772	0.181	1	5
تحسين البيئة القانونية يشجع دخول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي	4.28	0.8	-1.009	0.181	2	5
تحسين أداء المؤسسات الحكومية عبر الابتعاد عن البيروقراطية يشجع دخول القطاع غير الرسمي تحت ظل القطاع الرسمي	4.32	0.79	-0.774	0.181	2	5
الأسئلة مجتمعة	4.1547	0.4797	-0.228	0.181	2.86	5

جدول (3-7) النتائج الإحصائية لاختبار الأسئلة العامة

وبالنسبة لهذه الأسئلة يُعبِّر كلّ سؤالٍ من الأسئلة عن متغيّر مختلف، لذلك يتمّ دراستها كلّ سؤال على حدا.

- بالنسبة للسؤال الأوّل كان المتوسط الحسابيّ 3.92 وهو أعلى من قيمة محايد، وبانحراف معياريّ 0.89 يدلّ على عدم وجود تشتّت كبير للإجابات عن الوسط الحسابيّ، ومعامل التفلطح -0.639 وهو يقع ضمن المدى المقبول لهذا المعامل والمدى المقبول للتفلطح يقع بين -3 و +3، وبما أنّ قيمته بعيدة عن الصفر هذا يدلّ على وجود تفلطح وبما أنّ قيمته سالبة هذا يدلّ على أنّ جهة هذا التفلطح هي نحو اليسار، وبالتالي يُلاحَظ وجود تأييد لعدم توافق القوانين الضريبيّة مع الوضع الاقتصادي القائم في سورية والحاجة لإجراء تغييرات على هذه القوانين.

- بالنسبة للسؤال الثاني كان المتوسط الحسابيّ 4.51 وهو أعلى من قيمة محايد، وبانحراف معياريٍّ 0.58 يدلّ على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابيّ، ومعامل التفلطح 0.904- وهو يقع ضمن المدى المقبول لهذا المعامل وبما أنّ قيمته بعيدة عن الصفر هذا يدلّ على وجود تفلطح وبما أنّ قيمته سالبة هذا يدلّ على أنّ جهة هذا التفلطح هي نحو اليسار، وبالتالي يُلاحَظ وجود إجماع على وجود ضعف في الإجراءات المطبقة في الإدارة الضريبية والحاجة لتطوير هذه الإدارة والتأثير الإيجابيّ المحتمل لهذا التطوير في زيادة الدقة في حصر المطارح الضريبية وجباية الضريبية مما يزيد الحصيلة الضريبيّة المقتطعة.
- بالنسبة للسؤال الثالث كان المتوسط الحسابيّ 3.65 وهو أعلى من قيمة محايد، وبانحراف معياري 1.14 يدلّ على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابيّ، ومعامل التفلطح 0.436- وهو يقع ضمن المدى المقبول لهذا المعامل وبما أنّ قيمته بعيدة عن الصفر هذا يدلّ على وجود تفلطح وبما أنّ قيمته سالبة هذا يدلّ على أنّ جهة هذا التفلطح هي نحو اليسار ويدلّ على أنّه لم يكن للإعفاءات الضريبيّة التأثير الإيجابيّ المرجوّ في جذب الاستثمارات الأجنبيّة، ووجود الحاجة للبحث عن أساليب أخرى لجذب الاستثمار.
- بالنسبة للسؤال الرابع كان المتوسط الحسابيّ 4.51 وهو أعلى من قيمة محايد، وبانحراف معياريّ 0.65 يدلّ على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابيّ، ومعامل التفلطح 1.986- وهو يقع ضمن المدى المقبول لهذا المعامل وبما أنّ قيمته بعيدة عن الصفر هذا يدلّ على وجود تفلطح وبما أنّ قيمته سالبة هذا يدلّ على أنّ جهة هذا التفلطح هي نحو اليسار، وبالتالي يُلاحَظ إجماع على أهميّة التحسين لبيئة الاستثمار كحلٍّ لجذب الاستثمار.
- بالنسبة للسؤال الخامس كان المتوسط الحسابيّ 3.89 وهو أعلى من قيمة محايد، وبانحراف معياريّ 0.89 يدلّ على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابيّ، ومعامل التفلطح 0.772- وهو يقع ضمن المدى المقبول لهذا المعامل وبما أنّ قيمته بعيدة عن الصفر هذا يدلّ على وجود تفلطح وبما أنّ قيمته سالبة هذا يدلّ على أنّ جهة هذا التفلطح هي نحو اليسار وبالتالي يدلّ على أنّ للمشاركة الفعّالة للغرف التجاريّة والصناعيّة والذين يمثلون الطرف الذي يتمّ تطبيق الضريبة عليه يضمن فعّالية القوانين الضريبيّة الناظمة للضريبة.
- بالنسبة للسؤال السادس كان المتوسط الحسابيّ 4.28 وهو أعلى من قيمة محايد وبانحراف معياريّ 0.8 يدلّ على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابيّ، ومعامل التفلطح 1.009- وهو يقع ضمن المدى المقبول لهذا المعامل وبما أنّ قيمته بعيدة عن الصفر هذا يدلّ على وجود تفلطح وبما أنّ قيمته سالبة هذا يدلّ على أنّ جهة هذا التفلطح هي نحو

اليسار وبالتالي يلاحظ الحاجة لتحسين البيئة القانونيّة التي تمثل سبباً في وجود قطاع غير رسميٍّ واسع.

- بالنسبة للسؤال السابع كان المتوسط الحسابيّ 4.32 وهو أعلى من قيمة محايد وبانحراف معياريّ 0.79 يدلّ على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابيّ، ومعامل التفلطح 0.774- وهو يقع ضمن المدى المقبول لهذا المعامل وبما أنّ قيمته بعيدة عن الصفر هذا يدلّ على وجود تفلطح وبما أنّ قيمته سالبة هذا يدلّ على أنّ جهة هذا التفلطح هي نحو اليسار وبالتالي يلاحظ الحاجة لمحاربة البيروقراطية وتحسين أداء المؤسسات الحكومية والتي تشكل سبباً أيضاً لوجود القطاع غير الرسميّ.

اختبار T-test:

لتأكيد التحليل السابق تمّ استخدام اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائيّة في الفرق بين الوسط الحسابيّ لكل سؤال من الأسئلة وهي (3.92، 4.51، 3.65، 4.51، 3.89، 4.28، 4.32) ، مع المتوسط المُقاس عليه في هذه الدراسة وهو 3، فكانت النتائج كما يلي:

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
القوانين الضريبية المطبقة لا تتناسب مع الوضع الاقتصادي القائم في سورية	13.807	180	.000	.92	.79	1.05
تطوير الإدارة الضريبية يؤدي للدقة في حصر المطارح الضريبية وجباية الضريبة	34.923	180	.000	1.51	1.43	1.60
لم تساعد الإعفاءات الضريبية على جذب الاستثمارات الأجنبية	7.638	180	.000	.65	.48	.81
تحسين البيئة التنظيمية والتشريعية للاستثمار عامل أساسي لجذب الاستثمار	31.506	180	.000	1.51	1.42	1.61
المشاركة الفعالة للغرف التجارية والصناعية في وضع القوانين الضريبية يضمن زيادة فاعلية القوانين الضريبية	13.389	180	.000	.89	.76	1.02
تحسين البيئة القانونية يشجع دخول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي	21.423	180	.000	1.28	1.16	1.40
تحسين أداء المؤسسات الحكومية عبر الابتعاد عن البيروقراطية يشجع دخول القطاع غير الرسمي تحت ظل القطاع الرسمي	22.580	180	.000	1.32	1.21	1.44

جدول (3-8) نتائج اختبار T-test للأسئلة العامة

حيث كانت قيمة T المحسوبة بالنسبة للأسئلة هي (13.807، 34.923، 7.638، 31.506، 13.389، 21.423، 22.580) وهي جميعها أكبر من قيمتها الجدولية 1.96 عند مستوى ثقة 95%، وقيمة أهميّة 000. أقل من الدلالة 5% ممّا يدلّ على أنّ هناك دلالة إحصائيّة.

3-3-3: اختبار الفرض الأول: حوكمة الشركات تزيد من الطاقة الضريبيّة:

الفرض الأوّل ينص على افتراض التأثير الإيجابيّ لحوكمة الشركات على زيادة الطاقة الضريبيّة، من خلال الربط بين النتائج العامّة التي تنتج عن تطبيق حوكمة الشركات على الطاقة الضريبيّة.

1-3-3-3: النتائج الإحصائيّة لاختبار الفرض الأوّل:

يتمّ اختبار الفرض الأوّل من خلال المتوسطات، والانحرافات المعياريّة ومعاملات التفلطح لكلّ عاملٍ من العوامل التي تؤكّد أهميّة حوكمة الشركات في زيادة الطاقة الضريبيّة، وتحديد العوامل الأكثر تأثيراً من بين العوامل المحدّدة، والتعرّف على صحّة الفرض بشكلٍ عام من خلال المتوسط الحسابيّ العام، والانحراف المعياريّ، ومعامل التفلطح، وتمّ الحصول على النتائج الموضَّحة في الجدول التالي:

Maximum	Minimum	Std. Error of Skewness	Skewness	Std. Deviation	Mean	البيان
5	1	0.181	-1.139	0.72	4.25	استقرار النمو الاقتصادي يزيد من الطاقة الضريبية
5	1	0.181	-1.453	0.81	4.26	عدالة توزيع الدخل على أفراد المجتمع تزيد الطاقة الضريبية
5	1	0.181	-1.421	0.8	4.37	زيادة الاستثمارات تزيد من الطاقة الضريبية
5	1	0.181	-1.452	0.79	4.35	تحسين عمل المؤسسات الحكومية وزيادة أرباحها يزيد من الطاقة الضريبية
5	2	0.181	-1.102	0.87	4.26	دخول القطاع غير الرسمي تحت ظل القطاع الرسمي يزيد الطاقة الضريبية
5	2	0.181	-0.485	0.82	3.87	تخفيض نسب احتمالية وقوع الشركات في مشاكل محاسبية ومالية يزيد من الطاقة الضريبية
5	1	0.181	-0.976	1.1	3.97	تخفيض الإعفاءات الضريبية يزيد من الطاقة الضريبية
5	1	0.181	-1.673	0.61	4.53	محاربة الفساد في الاقتصاد يزيد من الطاقة الضريبية
5	1.75	0.181	-1.097	0.5197	4.2327	الفرض الأول H1

جدول (3-9) النتائج الإحصائيّة لاختبار الفرض الأول

يُلاحَظ من الجدول السابق أنّ الوسط الحسابيّ هو 4.2327 يقع بين حدّي الموافق والموافق بشدّة، وبانحراف معياريّ 0.5197 ممّا يدلّ على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابيّ بالنسبة للمجتمع، ومعامل التفلطح 1.097- وهو يقع ضمن المجال المقبول وبعيد عن

الصفر وهذا يدلّ على وجود تفلطح والقيمة سالبة هذا يعني ميلان التفلطح نحو اليسار أي منطقة القبول، وهذا يؤدّي لقبول الفرض بشكل عام.

وأكثر العوامل التي تمّ الموافقة عليها هي:

1. محاربة الفساد في الاقتصاد يزيد من الطاقة الضريبيّة، حيث أنّ المتوسط الحسابيّ لهذا العامل كان 4.53 وهي قيمة ممتازة للقبول، وبانحراف معياريّ 0.61 للإجابات ومعامل تفلطح 1.673- وهي ضمن المدى المقبول وهي فوق الصفر وبالإشارة السالبة ممّا يدلّ على وجود تمركز للإجابات ضمن منطقة القبول لهذا التأثير الإيجابي لمحاربة الفساد على الزيادة في الطاقة الضريبيّة.
2. يأتي في المرتبة الثانية من ناحية القبول العامل المتعلق بأنّ زيادة الاستثمارات تزيد من الطاقة الضريبيّة، حيث أنّ المتوسط الحسابيّ لهذا العامل كان 4.37 وهي قيمة ممتازة للقبول وبانحراف معياريّ 0.8 للإجابات ومعامل تفلطح 1.421- وهي ضمن المدى المقبول وهي فوق الصفر وبالإشارة السالبة ممّا يدلّ على وجود تمركز بالإجابات ضمن منطقة القبول لهذا التأثير لزيادة الاستثمارات على الطاقة الضريبيّة الممكن اقتطاعها.

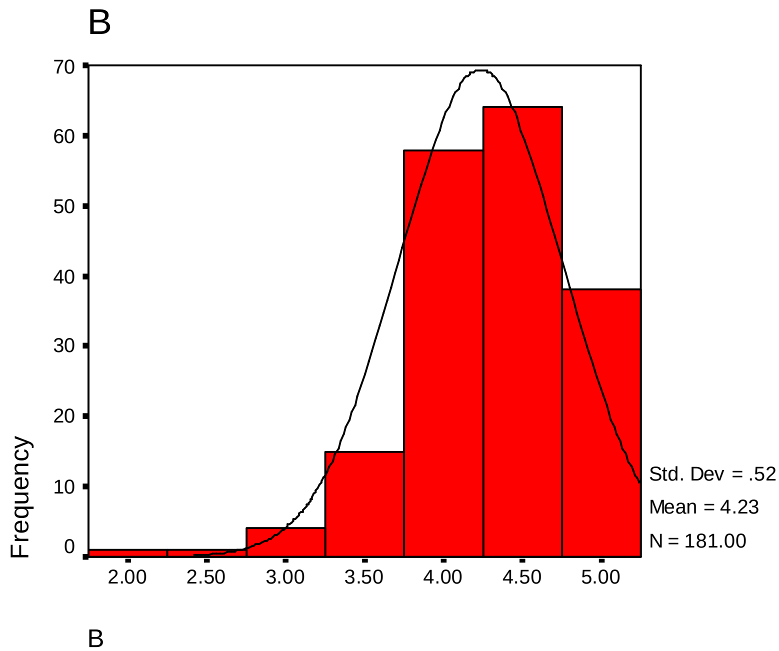
والعوامل التي حصلت على أخفض درجة موافقة عليها:

1. تخفيض نسب احتمالية وقوع الشركات في مشاكل محاسبيّة وماليّة يزيد من الطاقة الضريبيّة، حيث حصل على أقلّ متوسط وهو 3.87 وبانحراف معياريّ 0.82 ومعامل تفلطح 0.485-، ممّا يدلّ على الموافقة على هذه العلاقة رغم أنّه بدرجة أقلّ من العلاقات الفرعيّة الأخرى، والانحراف المعياريّ يدلّ على تمركز الإجابات حول الوسط الحسابيّ وبالتالي يدلّ على وجود تمركز ضمن منطقة القبول، ومعامل التفلطح يقع ضمن المنطقة المقبولة وبعيد عن الصفر يدلّ على وجود تفلطح والإشارة سالبة ممّا يدلّ على أنّ الميل باتجاه منطقة القبول.

يُلاحَظ ممّا سبق ومن ملاحظة بيانات العلاقات الفرعيّة لهذا الفرض والمذكورة في هذا الجزء من الاستبيان ومن ملاحظة نتائج أسئلة الفرض مجتمعة، بأنّ الفرض الأوّل متحقق وبالتالي حوكمة الشركات تزيد الطاقة الضريبيّة.

3-3-3-2: المنحنى البيانيّ لتوزّع بيانات اختبار الفرض الأوّل:

كان المتوسط الحسابيّ لإجابات أفراد العيّنة 4.2327 ، وبانحراف معياريّ 0.5197 ، ومعامل تفلطح 1.097-، هذا يدلّ على وجود توافق بشكل عام على صحّة هذا الفرض القائل بوجود علاقة إيجابيّة بين تحسين آليّات حوكمة الشركات وزيادة الطاقة الضريبيّة، ويتضح هذا من الشكل البيانيّ التالي:



شكل (3-1) المنحنى البياني لتوزع بيانات اختبار الفرض الأول

ويلاحظ من المنحنى البيانيّ أنّ المنحنى مفلطح بشكل واضح وهذا نتيجة بُعد قيمة معامل التفلطح بشكل واضح عن الصفر، ونتيجة أنّ قيمة معامل التفلطح ذو إشارة سالبة فهذا يعني كما هو واضح في الشكل أنّ انحياز التفلطح نحو جهة اليسار ممّا يدلّ على قبول الفرض.

3-3-3-3: المقارنات بين مختلف فئات المجتمع:

1. المقارنة حسب العمل:

Std. Deviation	N	Mean	العمل
.6263	51	4.1667	مراقب دخل
.4976	63	4.2044	محاسب
.4435	67	4.3097	أكاديمي
.5197	181	4.2327	Total

جدول (3-10) مقارنة نتائج اختبار الفرض الأوّل حسب عمل الأفراد

يُلاحَظ من الجدول السابق أنّ هناك توافق بشكل عام بين جميع الفئات على قبول الفرض، ولكن كان الأكاديميّون الأكثر توافقاً حول الموافقة، حيث كان الانحراف المعياريّ لإجاباتهم هو الأقل، وكانوا الأعلى متوسطاً، في حين كان مراقبو الدخل هم الأكثر تشتتاً عن المتوسط ومع هذا بقي التشتت لديهم مقبول بدرجة كبيرة.

2. المقارنة حسب المؤهّل العلميّ:

المؤهل العلمي	Mean	N	Std. Deviation
ثانوية عامة	3.8333	3	.2887
إجازة جامعية	4.1927	72	.5249
دبلوم	4.2500	37	.4760
ماجستير	4.2826	69	.5418
Total	4.2327	181	.5197

جدول (3-11) مقارنة نتائج اختبار الفرض الأول حسب المؤهل العلمي للأفراد

يُلاحَظ كان المتوسط الأعلى هو لدى الحاصلين على الماجستير مع ملاحظة وجود تقارب كبير بين المتوسطات لجميع الفئات مع تميّز لفئة الحاصلين على ثانويّة عامة كأعلى مؤهّل لديهم وبتشتت قليل جداً وهذا عائد إلى أنّ عدد الأفراد الحاصلين على الثانوية العامة كأعلى مؤهّل هم ثلاثة أفراد لا غير وهذا يفسّر عدم تشتت الإجابات.

3. المقارنة حسب سنوات الخبرة:

سنوات الخبرة	Mean	N	Std. Deviation
أقل من 3	4.0656	40	.4321
3-6	4.2577	49	.5324
7-10	4.3140	43	.6162
11-15	4.2333	30	.4943
أكثر من 15 سنة	4.3355	19	.4126
Total	4.2327	181	.5197

جدول (3-12) مقارنة نتائج اختبار الفرض الأول حسب سنوات خبرة الأفراد

يُلاحَظ أنّ فئة الأفراد الذين لديهم خبرة في مجال عملهم أكثر من 15سنة هم الأعلى متوسطاً والأعلى توافقاً نتيجة أنّ الانحراف المعياريّ لإجاباتهم هو الأقلّ، مع ملاحظة أنّ المتوسطات لجميع الفئات بشكل عام متقاربة بشكل كبير والانحراف المعياريّ لها منخفض بشكل عام ممّا يدلّ على تمركز للإجابات بشكل عام حول قبول الفرض.

4. المقارنة حسب مدى معرفة مصطلح حوكمة الشركات:

مدى معرفة مصطلح حوكمة الشركات	Mean	N	Std. Deviation
لم أسمع به	4.2909	55	.4677
ضعيفة نسبياً	4.1553	66	.5393
جيدة	4.2646	60	.5408
Total	4.2327	181	.5197

جدول (3-13) مقارنة نتائج اختبار الفرض الأول حسب معرفة الأفراد بمصطلح حوكمة الشركات

يُلاحَظ تقارب بشكل كبير لدى جميع الأفراد رغم اختلاف معلوماتهم عن مصطلح حوكمة الشركات بشأن قبول الفرض الأوّل، وهذا يعود إلى تقصّد الباحث أن يضع افتراض عدم معرفة أفراد العيّنة لحوكمة الشركات عند إعداد أسئلة الاستبيان، لهذا قام بتجنّب ذكر مصطلح حوكمة الشركات في أيّ سؤال بل لجأ لتوظيف نتائج الفصل الأوّل ضمن الأسئلة لربطها بمحدّدات الحصيلة الضريبيّة وهو هنا المحدّد الأوّل وهو الطاقة الضريبيّة.

4-3-3-3: اختبار T-test:

لتأكيد التحليل السابق تمّ استخدام اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائيّة في الفرق بين الوسط الحسابيّ 4.2327، والمتوسط المُقاس عليه في هذه الدراسة وهو 3، فكانت النتائج كما يلي:

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
B	31.911	180	.000	1.2327	1.1565	1.3090

جدول (3-14) نتائج اختبار T-test لنتائج الفرض الأول

حيث كانت قيمة T المحسوبة هو 31.911 وهي أكبر من قيمتها الجدوليّة 1.96 عند مستوى ثقة 95%، وقيمة أهميّة 000. أقلّ من الدلالة 5% ممّا يدلّ على أنّ هناك دلالة إحصائيّة.

4-3-3: اختبار الفرض الثاني: حوكمة الشركات تزيد حساسية ومرونة الإيرادات الضريبيّة:

ينص الفرض الثاني على التأثير الإيجابيّ المحتمل لحوكمة الشركات على درجة استجابة الإيرادات الضريبيّة للتغيّر في الدخل القوميّ وللتغيّر في المعدّلات الضريبيّة، بحيث تتحقق الاستفادة من التحسّن في الوضع الاقتصاديّ على شكل زيادة في الحصيلة الضريبيّة، ودراسة عمليّة تغيير المعدّلات الضريبيّة قبل الإقبال على التغيير ومحاولة الوصول إلى النسبة الأمثل.

1-4-3-3: النتائج الإحصائيّة لاختبار الفرض الثاني:

يتمّ اختبار الفرض الثاني من خلال المتوسطات، والانحرافات المعياريّة ومعاملات التفلطح لكلّ عاملٍ من العوامل التي تؤكّد أهميّة حوكمة الشركات في تحسين حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة، وتحديد العوامل الأكثر تأثيراً من بين العوامل المحدّدة، والتعرّف على صحّة الفرض بشكل عام من خلال المتوسط الحسابيّ العام، والانحراف المعياريّ، ومعامل التفلطح، وتمّ الحصول على النتائج الموضّحة في الجدول التالي:

البيان	Mean	Std. Deviation	Skewness	Std. Error of Skewness	Minimum	Maximum
إدارة الشركات بطريقة حكيمة تزيد من حساسية الإيرادات الضريبية	4.23	0.78	-0.917	0.181	2	5
تحسين البيئة التشريعية الضريبية يزيد من حساسية الإيرادات الضريبية	4.18	0.74	-0.472	0.181	2	5
تحسين آليات جباية الضريبة القائمة يزيد من حساسية الإيرادات الضريبية	4.14	0.78	-0.821	0.181	2	5
تحسين الالتزام الأخلاقي في عمل الشركات يزيد من حساسية الإيرادات الضريبية	4.26	0.69	-0.5	0.181	2	5
سلامة ودقة أساليب تقدير مطرح الضريبة من قبل وزارة المالية يزيد من حساسية الإيرادات الضريبية	4.25	0.68	-0.898	0.181	2	5
الشفافية في الإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة يزيد من حساسية الإيرادات الضريبية	4.41	0.74	-1.154	0.181	2	5
وضوح القوانين الضريبية يزيد من مرونة الإيرادات الضريبية	4.26	0.82	-0.882	0.181	2	5
الالتزام الأخلاقي في عمل الشركات يزيد من مرونة الإيرادات الضريبية	4.17	0.81	-0.897	0.181	2	5
تحسين آليات عمل وزارة المالية يزيد من مرونة الإيرادات الضريبية	4.15	0.76	-0.961	0.181	2	5
الفرض الثاني H2	4.229	0.551	-0.839	0.181	2.44	5

جدول (3-15) النتائج الإحصائية لاختبار الفرض الثاني

يُلاحَظ من الجدول السابق أنّ الوسط الحسابيّ هو 4.229 يقع بين حدّي الموافق والموافق بشدّة، وبانحراف معياريّ 0.551 ممّا يدلّ على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابيّ بالنسبة للمجتمع، ومعامل التفلطح 0.839- وهو يقع ضمن المجال المقبول وبعيد عن الصفر وهذا يدلّ على وجود تفلطح والقيمة سالبة هذا يعني ميلان التفلطح نحو اليسار أي منطقة القبول، وهذا يؤدّي لقبول الفرض بشكل عام.

وأكثر العوامل التي تمّ الموافقة عليها:

1. الشفافيّة في الإفصاح عن النتائج الماليّة والتشغيليّة للشركة يزيد من حساسيّة الإيرادات الضريبيّة، حيث أنّ المتوسط الحسابيّ لهذا العامل كان 4.41 وبانحراف معياريّ 0.74 ومعامل التفلطح هو 1.154-، وهذا يدلّ على موافقة بدرجة كبيرة حول تأثير الإفصاح على حساسيّة الإيرادات الضريبيّة وعدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط ممّا يدلّ على وجود تمركز للإجابات في منطقة القبول، ووقوع معامل التفلطح في منطقة القبول وبعيدة عن قيمة الصفر بإشارة سالبة ممّا يدلّ على وجود تفلطح باتجاه اليسار.
2. تحسين الالتزام الأخلاقيّ في عمل الشركات يزيد من حساسيّة الإيرادات الضريبيّة، حيث أنّ المتوسط الحسابيّ لهذا العامل هو 4.26 يدلّ على الموافقة بشكل عام على قبول هذه العلاقة الفرعيّة، وبانحراف معياريّ كان 0.69 ممّا يدلّ على تمركز الإجابات حول الوسط الحسابيّ، ومعامل التفلطح كان 0.5- يقع ضمن المنطقة المقبولة وبعيد نسبيّاً عن الصفر بإشارة سالبة يدلّ على وجود تفلطح مدبّب ينحاز نحو جهة اليسار أي منطقة القبول.
3. وضوح القوانين الضريبيّة يزيد من مرونة الإيرادات الضريبية حيث أنّ المتوسط الحسابيّ لهذا العامل هو 4.26 يدلّ على الموافقة بشكل عام على قبول هذه العلاقة الفرعيّة، وهو نفس الوسط الحسابيّ للمعامل السابق ولكن الفرق أنّ التوافق حول صحّة العامل السابق كانت أعلى وتشتت الإجابات عن الوسط الحسابيّ لهذا العامل كانت أعلى من العامل السابق بقليل حيث أنّ الانحراف المعياريّ كان 0.82 ممّا يدلّ على تمركز الإجابات حول الوسط الحسابيّ ولو بدرجة أقلّ، ومعامل التفلطح كان 0.882- يقع ضمن المنطقة المقبولة وبعيد نسبياً عن الصفر بإشارة سالبة يدلّ على وجود تفلطح مدبّب أعلى من التفلطح للعامل السابق، ينحاز نحو جهة اليسار أي منطقة القبول.

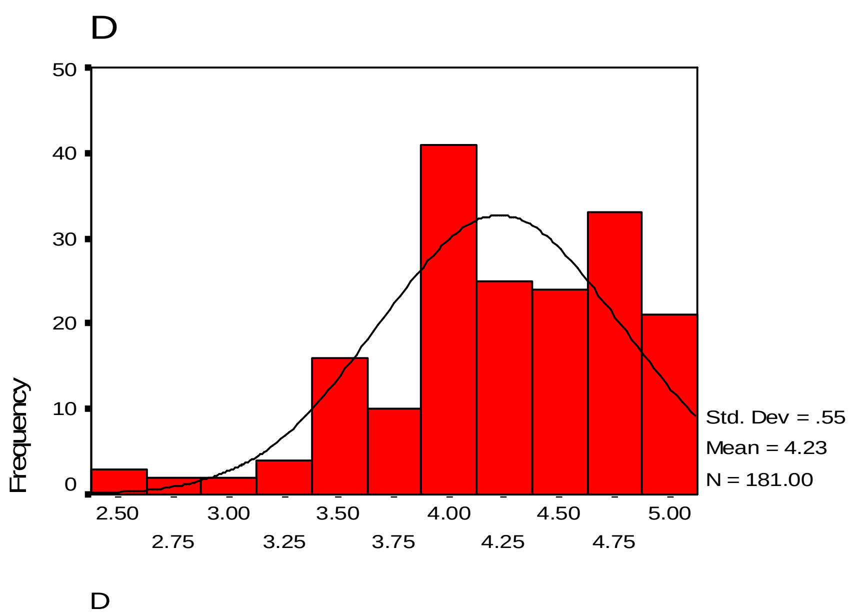
وأقلّ العوامل موافقة:

1. تحسين آليات جباية الضريبة القائمة يزيد من حساسيّة الإيرادات الضريبيّة، حيث أنّ الوسط الحسابيّ كان 4.14 بانحراف معياريّ 0.78 ومعامل تفلطح 0.821- وهو يدلّ على موافقة بدرجة ممتازة على هذا العامل وعدم وجود تشتت كبير للإجابات عن المتوسط.

مما سبق ومن ملاحظة بيانات العلاقات الفرعيّة لهذا الفرض والمذكورة في هذا الجزء من الاستبيان ومن ملاحظة نتائج أسئلة الفرض مجتمعة، نستنتج أنّ الفرض الثاني متحقق أي أنّ حوكمة الشركات تزيد من حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة.

3-3-5-2: المنحنى البياني لتوزع بيانات اختبار الفرض الثاني:

كان المتوسط الحسابيّ لإجابات أفراد العيّنة 4.229 ، وبانحراف معياريّ 0.551 ، ومعامل تفلطح -0.839، هذا يدلّ على وجود توافق بشكل عام على صحّة هذا الفرض القائل بوجود علاقة إيجابيّة بين تحسين آليّات حوكمة الشركات وزيادة حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة، ويتوضّح هذا من الشكل البياني التالي:



شكل(3-2) المنحنى البياني لتوزع بيانات اختبار الفرض الثاني

ويُلاحَظ من المنحنى البياني أنّ المنحنى مدبّب وهذا نتيجة البُعد البسيط لقيمة معامل التفلطح عن الصفر، ونتيجة أنّ قيمة معامل التفلطح ذو إشارة سالبة فهذا يعني كما هو واضح في الشكل أنّ انحياز التفلطح نحو جهة اليسار ممّا يدلّ على قبول الفرض.

3-3-5-3: المقارنات بين مختلف فئات المجتمع:

1. المقارنة حسب العمل:

العمل	Mean	N	Std. Deviation
مراقب دخل	4.1068	51	.4666
محاسب	4.1340	63	.6305
أكاديمي	4.4113	67	.4855
Total	4.2290	181	.5510

جدول (3-16) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثاني حسب عمل الأفراد

يُلاحَظ أنّ الأكاديميّين هم الأكثر موافقة على صحّة هذا الفرض حيث كان الوسط الحسابيّ لإجابات الأكاديميّين 4.4113 وبانحراف معياريّ 0.4855، مع ملاحظة أنّ هناك توافق بشكل كامل لجميع الأفراد باختلاف أعمالهم على قبول هذا الفرض، ومراقبو الدخل هم الأقلّ متوسطاً ولكن الأعلى توافقاً حيث كان الانحراف المعياريّ 0.4666.

2. المقارنة حسب المؤهّل العلميّ:

المؤهل العلمي	Mean	N	Std. Deviation
ثانوية عامة	4.0741	3	6.415E-02
إجازة جامعية	4.1651	72	.4762
دبلوم	4.0270	37	.7222
ماجستير	4.4106	69	.4792
Total	4.2290	181	.5510

جدول (3-17) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثاني حسب المؤهل العلمي للأفراد

يُلاحَظ أنّه كانت فئة الحاصلين على درجة الماجستير هم الأكثر موافقة على صحّة هذا الفرض حيث كان الوسط الحسابيّ هو4.4106، وكانوا الأكثر توافقاً بانحراف معياري 0.4792، ويُلاحَظ أنّ هناك تشتت كبير لفئة الحاصلين على ثانوية عامّة ناتج عن أنّ عدد أفراد هذه الفئة هو ثلاثة فقط.

3. المقارنة حسب سنوات الخبرة:

سنوات الخبرة	Mean	N	Std. Deviation
أقل من 3	4.0806	40	.6700
3-6	4.3220	49	.6061

7-10	4.1602	43	.4174
11-15	4.2741	30	.5127
أكثر من 15	4.3860	19	.3747
Total	4.2290	181	.5510

جدول (3-18) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثاني حسب سنوات خبرة الأفراد

يُلاحَظ أنّ الأفراد الذين لديهم خبرة في أعمالهم تزيد عن 15 سنة هم الأكثر موافقة على صحّة هذا الفرض حيث كان الوسط الحسابيّ هو 4.3860 وكانوا الأكثر توافقاً أيضاً بانحراف معياريّ 0.3747، مع ملاحظة وجود توافق عام على صحّة هذا الفرض حيث كان فئة أصحاب الخبرة أقل من 3 سنوات هم الأقل متوسطاً والأعلى انحرافاً لإجاباتهم عن الوسط ومع ذلك كانت نتائج هذه الفئة بوسط حسابيّ 4.0806 وبانحراف معياريّ 0.6700.

4. المقارنة حسب مدى معرفة مصطلح حوكمة الشركات:

مدى معرفة مصطلح حوكمة الشركات	Mean	N	Std. Deviation
لم أسمع به	4.2747	55	.5019
ضعيفة نسبياً	4.0589	66	.6382
جيدة	4.3741	60	.4373
Total	4.2290	181	.5510

جدول (3-19) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثاني حسب معرفة الأفراد بمصطلح حوكمة الشركات

يُلاحَظ تقارب بشكل كبير لدى جميع الأفراد رغم اختلاف معلوماتهم عن مصطلح حوكمة الشركات بشأن قبول الفرض الثاني، وهذا يعود إلى تقصّد الباحث أن يضع افتراض عدم معرفة أفراد العيّنة لحوكمة الشركات عند وضع أسئلة الاستبيان، لهذا قام بتجنّب ذكر مصطلح حوكمة الشركات في أيّ سؤال، بل لجأ لتوظيف نتائج الفصل الأوّل ضمن الأسئلة لربطها بمحدّدات الحصيلة الضريبيّة وهو هنا المحدّد الثاني وهو حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة.

3-3-5-4: اختبار T-test:

لتأكيد التحليل السابق تمّ استخدام اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائيّة للفرق بين الوسط الحسابيّ 4.2290، والمتوسط المُقاس عليه في هذه الدراسة وهو 3، فكانت النتائج كما يلي:

One-Sample Test

Test Value = 3						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
1.3098	1.1482	1.2290	.000	180	30.008	D

جدول (3-20) نتائج اختبار T-test لنتائج الفرض الأول

حيث كانت قيمة T المحسوبة هو 30.008 وهي أكبر من قيمتها الجدولية 1.96 عند مستوى ثقة 95%، وقيمة أهميّة 000. أقلّ من الدلالة 5% ممّا يدلّ على أنّ هناك دلالة إحصائيّة.

3-3-5: اختبار الفرض الثالث: حوكمة الشركات تحسّن عدالة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ:

ينصّ الفرض الثالث على التأثير المحتمل لحوكمة الشركات على آليّات الإفصاح عن الربح المحاسبيّ في الشركات ويمتدّ تأثير الحوكمة إلى التأثير على السياسات المطبّقة من قبل الشركات والتي تؤدي للوصول إلى هذا الربح، والتأثير الرئيسيّ المدروس في الأسئلة المتعلقة بالفرض تتعلّق بإيجاد علاقة بين حوكمة الشركات وآليّات محاربة التهرّب الضريبيّ الذي يشكل اختراقاً لسلامة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ تجاه أحد المستفيدين من هذا الإفصاح وهي الدوائر الضريبيّة، ومحاربة هذا التهرّب يساعد في زيادة الحصيلة الضريبيّة المتحققة.

3-3-5-1: النتائج الإحصائيّة لاختبار الفرض الثالث:

يتمّ اختبار الفرض الثالث من خلال المتوسطات، والانحرافات المعياريّة ومعاملات التفلطح لكلّ عاملٍ من العوامل التي تؤكّد أهميّة حوكمة الشركات في تحسين عدالة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ، وتحديد العوامل الأكثر تأثيراً من بين العوامل المحدّدة، والتعرف على صحّة الفرض بشكل عام من خلال المتوسط الحسابيّ العام، والانحراف المعياريّ، ومعامل التفلطح، وتمّ الحصول على النتائج الموضّحة في الجدول التالي:

Maximum	Minimum	Std. Error of Skewness	Skewness	Std. Deviation	Mean	البيان
5	2	0.181	-0.933	0.94	4.08	استقلالية مجلس إدارة الشركات يقلل التلاعب بالأرباح المعلنة للشركات
5	2	0.181	-0.98	0.99	4.11	ترشيد سياسة الإنفاق الحكومي يقلل التهرب الضريبي
5	2	0.181	-0.689	0.72	4.2	الحد من ثقافة الفساد وانتهاك العقود والقوانين من قبل الشركات تقلل التهرب الضريبي
5	2	0.181	-0.817	0.75	4.19	انتشار الالتزام بالسلوك الأخلاقي في العمل لدى الشركات يقلل التهرب الضريبي
5	1	0.181	-1.872	0.76	4.42	تحسين البيئة القانونية والتشريع الضريبي يقلل التهرب الضريبي
5	2	0.181	-1.021	0.93	4.19	وضوح القوانين الضريبية يقلل التهرب الضريبي
5	2	0.181	-1.181	0.66	4.46	تفعيل عمل المراجعة يزيد الثقة بمدى دقة ربح الشركات المعلن عنه
5	2	0.181	-0.719	0.72	4.17	تحسين آليات الرقابة الضريبية على الشركات من قبل وزارة المالية يقلل التهرب الضريبي
5	2.75	0.181	-0.685	0.524	4.2293	الفرض الثالث H3

جدول (3-21) النتائج الإحصائية لاختبار الفرض الثالث

يُلاحَظ من الجدول السابق أنّ الوسط الحسابيّ هو 4.2293 يقع بين حدّي الموافق والموافق بشدّة، وبانحراف معياريّ 0.524 ممّا يدلّ على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابيّ بالنسبة للمجتمع، ومعامل التفلطح 0.685- وهو يقع ضمن المجال المقبول وبعيد عن الصفر وهذا يدلّ على وجود تفلطح والقيمة سالبة هذا يعني ميلان التفلطح نحو اليسار أي منطقة القبول، وهذا يؤدّي لقبول الفرض بشكل عام.

وأكثر العوامل التي تمّ الموافقة عليها:

1. تفعيل عمل المراجعة يزيد الثقة بمدى دقة ربح الشركات المُعلَن عنه ، حيث أنّ المتوسط الحسابيّ لهذا العامل كان 4.46 وبانحراف معياريّ 0.66 ومعامل التفلطح هو 1.181-، وهذا يدل على موافقة بدرجة كبيرة لوجود تأثير إيجابي لتفعيل عمل المراجعة على زيادة الثقة بدقة الربح المعلن للشركات، وعدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط ممّا يدلّ على وجود تمركز للإجابات في منطقة القبول، ووقوع معامل التفلطح في منطقة القبول وبعيدة عن قيمة الصفر بإشارة سالبة ممّا يدلّ على وجود تفلطح باتجاه اليسار.
2. تحسين البيئة القانونيّة والتشريع الضريبيّ يقلل التهرّب الضريبيّ، حيث أنّ المتوسط الحسابيّ لهذا العامل هو 4.42 يدلّ على الموافقة بشكل عام على قبول هذه العلاقة الفرعيّة، وبانحراف معياريّ كان 0.76 ممّا يدلّ على تمركز الإجابات حول الوسط الحسابيّ، ومعامل التفلطح كان 1.872- يقع ضمن المنطقة المقبولة وبعيد نسبياً عن الصفر بإشارة سالبة يدلّ على وجود تفلطح مدبّب ينحاز نحو جهة اليسار أي منطقة القبول.

وأقلّ العوامل موافقة:

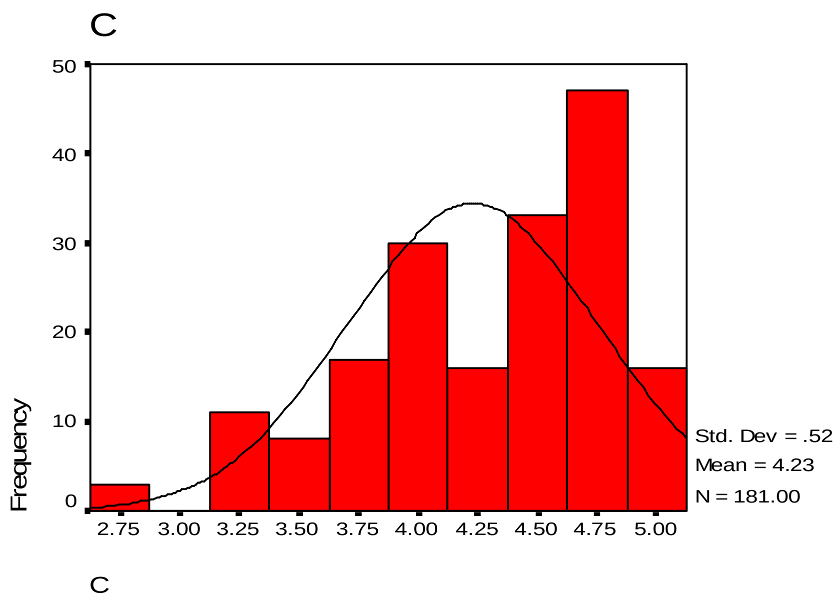
1. استقلاليّة مجالس إدارة الشركات يقلل التلاعب بالأرباح المعلنة للشركات ، حيث أنّ الوسط الحسابيّ كان 4.08 بانحراف معياريّ 0.94 ومعامل تفلطح 0.933- وهو يدلّ على موافقة بدرجة ممتازة على هذا العامل وعدم وجود تشتت كبير للإجابات عن المتوسط.

ممّا سبق ومن ملاحظة بيانات العلاقات الفرعيّة لهذا الفرض والمذكورة في هذا الجزء من الاستبيان ومن ملاحظة نتائج أسئلة الفرض مجتمعة، نستنتج أنّ الفرض الثالث متحقق أي أنّ حوكمة الشركات تحسِّن عدالة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ، الذي يشكّل المادّة الأوليّة في احتساب الضريبة.

2-4-3-3: المنحنى البياني لتوزّع بيانات اختبار الفرض الثالث:

كان المتوسط الحسابيّ لإجابات أفراد العيّنة 4.2293، وبانحراف معياريّ 0.524، ومعامل تفلطح 0.685-، هذا يدلّ على وجود توافق بشكل عام على صحّة هذا الفرض القائل بوجود علاقة

إيجابيّة بين تحسين آليات حوكمة الشركات وتحسين عدالة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ، ويتوضّح هذا من الشكل البياني التالي:



شكل (3-3) المنحنى البياني لتوزع بيانات اختبار الفرض الثالث

ويُلاحَظ من المنحنى البيانيّ أنّ المنحنى مفلطح بشكل واضح نتيجة بُعد قيمة معامل التفلطح بشكل واضح عن الصفر، وبما أنّ قيمة معامل التفلطح ذات إشارة سالبة فهذا يعني كما هو واضح في الشكل أنّ انحياز التفلطح نحو جهة اليسار ممّا يدلّ على قبول الفرض.

3-3-4-3: المقارنات بين مختلف فئات المجتمع:

1. المقارنة حسب العمل:

العمل	Mean	N	Std. Deviation
مراقب دخل	4.1618	51	.6100
محاسب	4.2063	63	.4699
أكاديمي	4.3022	67	.5001
Total	4.2293	181	.5240

جدول (3-22) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثالث حسب عمل الأفراد

كان الأكاديميّون هم الأعلى متوسطاً 4.3022 أي الأعلى موافقة على الفرض الثالث، وبالشكل العام هناك موافقة على صحة الفرض، حيث أنّه على الرغم من أنّ مراقبيّ الدخل هم الأقلّ موافقة على صحّة الفرض فإنّه كان الوسط الحسابيّ لإجاباتهم هو 4.1618 وهي نتيجة جيّدة جداً.

2. المقارنة حسب المؤهّل العلميّ:

المؤهل العلمي	Mean	N	Std. Deviation
ثانوية عامة	3.7500	3	.2165
إجازة جامعية	4.1823	72	.5578
دبلوم	4.2297	37	.5124
ماجستير	4.2989	69	.4941
Total	4.2293	181	.5240

جدول (3-23) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثالث حسب المؤهل العلمي للأفراد

يُلاحَظ أنّ فئة الحاصلين على درجة الماجستير هم الأعلى متوسطاً 4.2989 أي الأكثر موافقةً على صحّة هذا الفرض وبانحراف معياريّ لإجاباتهم 0.4941، والأقلّ موافقة هم فئة الحاصلين على ثانوية عامّة بوسط حسابيّ 3.7500 وبانحراف معياريّ 0.2165 أي أنّ إجابة الأفراد الثلاثة قريبة من الوسط الحسابيّ.

3. المقارنة حسب سنوات الخبرة:

سنوات الخبرة	Mean	N	Std. Deviation
أقل من 3	3.9969	40	.5434
3-6	4.2883	49	.4956
7-10	4.4215	43	.4548
11-15	4.1542	30	.6191
أكثر من 15	4.2500	19	.3511
Total	4.2293	181	.5240

جدول (3-24) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثالث حسب سنوات خبرة الأفراد

يُلاحَظ أنّ فئة الأفراد الذين لديهم خبرة تتراوح بين 7 إلى 10 سنوات هم الأكثر موافقة على صحّة الفرض بوسط حسابيّ 4.4215 وبانحراف معياريّ 0.4548 أي تشتت بسيط للإجابات عن الوسط الحسابيّ، وكان من لديهم خبرة أقل من 3 سنوات هم الأقل موافقة بوسط حسابيّ 3.9969، وهذا يعني من لديه خبرة مقبولة هم الأكثر موافقة على صحّة الفرض.

4. المقارنة حسب مدى معرفة مصطلح حوكمة الشركات:

مدى معرفة مصطلح حوكمة الشركات	Mean	N	Std. Deviation
لم أسمع به	4.2886	55	.5176
ضعيفة نسبياً	4.1212	66	.5586
جيدة	4.2937	60	.4777
Total	4.2293	181	.5240

جدول (3-25) مقارنة نتائج اختبار الفرض الثالث حسب معرفة الأفراد بمصطلح حوكمة الشركات

يُلاحَظ تقارب بشكل كبير لدى جميع الأفراد رغم اختلاف معلوماتهم عن مصطلح حوكمة الشركات بشأن قبول الفرض الثالث، تقصّد الباحث افتراض عدم معرفة أفراد العينة لحوكمة الشركات عند وضع أسئلة الاستبيان، لهذا قام بتجنّب ذكر مصطلح حوكمة الشركات في أيّ سؤال بل لجأ لتوظيف نتائج الفصل الأوّل ضمن الأسئلة لربطها بمحدّدات الحصيلة الضريبيّة وهو هنا المحدّد الثالث وهو عدالة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ.

3-3-4-4: اختبار T-test:

لتأكيد التحليل السابق تمّ استخدام اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائيّة في الفرق بين الوسط الحسابيّ 4.2293، والمتوسط المُقاس عليه في هذه الدراسة وهو 3، فكانت النتائج كما يلي:

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
C	31.562	180	.000	1.2293	1.1524	1.3061

جدول (3-26) نتائج اختبار T-test لنتائج الفرض الثالث

حيث كانت قيمة T المحسوبة هي 31.562 وهي أكبر من قيمتها الجدولية 1.96 عند مستوى ثقة 95%، وقيمة أهميّة 000. أقلّ من الدلالة 5% ممّا يدلّ على أنّ هناك دلالة إحصائيّة.

الفصل الرابع:

النتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل عرضاً لملخص للبحث، وعرض للنتائج التي تمّ التوصّل إليها من البحث ومن الدراسة العمليّة، وصولاً إلى اقتراح التوصيات المناسبة بهدف تحقيق أهداف البحث، ويتمّ هذا من خلال التقسيمات التالية:

4-1: ملخص البحث.

4-2: نتائج الدراسة.

4-3: التوصيات.

1-4: ملخص البحث:

هدف هذا البحث إلى دراسة إمكانيّة الاستفادة من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في زيادة الحصيلة الضريبيّة لحلّ العجز المتزايد في الموازنة العامّة للدولة في سوريّة، بحيث تواجه الحكومة ما عليها من أعباء، وتحقيقاً لهذا الغرض تمّ تقسيم البحث إلى أربعة فصول:

أولاً تمّ عرض **الإطار العامّ للبحث** من حيث تحديد مشكلة البحث، والدراسات السابقة التي أتى البحث الحالي لمتابعة ما تناولته تلك الأبحاث، وتحديد أهداف البحث، وتحديد فروض البحث المطلوب التحقق من صحّتها في نهاية البحث، وتحديد منهج البحث المتبع للوصول إلى النتائج المطلوبة.

تناول **الفصل الأول** حوكمة الشركات من خلال أربعة مباحث:

يعرض **المبحث الأوّل** مفهوم وأهميّة حوكمة الشركات، من خلال التعرّف على كيفيّة نشوء حوكمة الشركات وتبلور هذا المفهوم، وأهمّ العوامل التي دفعت لنشوئه، وذلك من خلال عرض مجموعة من الأزمات التي أصابت الاقتصاد العالميّ والتي دفعت للتفكير بحوكمة الشركات، وبعدها يتمّ عرض أهمّ العوامل التي دفعت لتبلور مصطلح حوكمة الشركات وهي:

- نظريّة الوكالة Agency Theory.
- والتلاعب المحاسبيّ The Accounting manipulation، وتمّ فيه عرض لمفهوميّ:
  - إدارة الأرباح Earning Management.
  - المحاسبة الإبداعيّة Creative Accounting.

ثمّ تمّ التعرّض لمجموعة من التعاريف لحوكمة الشركات وصولاً لوضع تعريف شامل من قبل الباحث لحوكمة الشركات.

كما تمّ التعرّف على أهميّة حوكمة الشركات على ثلاثة صعدٍ:

- على الصعيد الاقتصاديّ.
- على الصعيد القانونيّ.
- على الصعيد الاجتماعيّ.

وقام **المبحث الثاني** بعرض مبادئ حوكمة الشركات، هذه المبادئ الموضوعة والمطوّرة بالتشارك بين مجموعة من اللجان المهتمّة بقطاع الأعمال، بهدف مساعدة حكومات الدول لتقييم وتحسين الأطر القانونيّة والمؤسسيّة والتنظيميّة لموضوع حوكمة الشركات، ووضع مقترحات لوضع أساليب سليمة لحوكمة الشركات، ومناقشة هذه المبادئ، وتمّ هذا من خلال ستّة مبادئ:

- المبدأ الأول تناول حماية حقوق المساهمين، وتشمل: الحقوق الأساسيّة للمساهمين، وحقّ المشاركة والحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلّة بالتغيرات الأساسيّة في الشركة، وحقّ المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامّة للمساهمين، والحصول على معلومات عن الهياكل والترتيبات الرأسماليّة، وضمان كفاءة وشفافيّة أسواق الرقابة على الشركات، مع الأخذ بالاعتبار لتكاليف ومنافع ممارسة المساهمين لحقوقهم.
- المبدأ الثاني تناول المعاملة المتكافئة للمساهمين، وإجراءات منع تداول الأسهم بصورة لا تتصف بالإفصاح والشفافيّة.
- المبدأ الثالث تناول تفعيل دور أصحاب المصالح في ظلّ حوكمة الشركات، وإتاحة الفرصة لهم للحصول على تعويضات في حال انتهاك حقوقهم، وضمان حصولهم على المعلومات اللازمة لهم بما لا يُضرّ بالشركة.
- المبدأ الرابع يهدف أن تكفل حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كلّ المسائل الماديّة في الشركات، وعن الوضع الماليّ والأداء والملكيّة ووضع حوكمة الشركات فيها.
- المبدأ الخامس يتناول آليّات ضمان تفعيل عمل مجلس الإدارة في الشركات بمتابعة عمل الإدارة التنفيذيّة، وضمان مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين وأصحاب المصالح.
- المبدأ السادس يتناول تشجيع قيام أسواق شفافة وفعّالة، وتوزيع كفء للمسؤوليات بين مختلف السلطات الإشرافيّة والتنظيميّة.

وقام **المبحث الثالث** بعمليّة مقاربة لمبادئ الحوكمة الستّة لوضع القطاع العام من منطلق تشابه في المقوّمات التي تقوم عليها الشركات المساهمة ومؤسسات القطاع العام، ثمّ تناول مجموعة من المبادئ المقترحة لحوكمة المنظومة الضريبيّة، وتمّ من خلال خمسة مبادئ هي:

- ضرورة تبني الإدارة الضريبيّة لنهج عدم الحياديّة.
- ضرورة تبني الإدارة الضريبيّة لنهج الموضوعيّة.
- ضرورة تبني الإدارة الضريبيّة لنهج الرقابة الضريبيّة على الشركات.
- تحفيز الشركات على إتباع مفهوم حوكمة الشركات.
- الاهتمام بمبدأ إدارة المخاطر الضريبيّة من قبل الإدارة الضريبيّة والشركات.

وتناول **المبحث الرابع** حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، من خلال عرض الصفات الخاصّة لهذه الأسواق التي تزيد من حاجة هذه الأسواق لتطبيق آليّات حوكمة الشركات، والتحديات التي تعترض تطبيق حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة.

ثمّ تناول **الفصل الثاني** مقوّمات ومحدّدات الحصيلة الضريبيّة من خلال ثلاثة مباحث:
حيث أنّه بداية تمّ التعرّض لتعريف الضريبة، وأهدافها، وقواعدها.

ثمّ تناول **المبحث الأول** مفهوم العبء الضريبيّ الفرديّ وللمجتمع، كما تناول مفهوم الطاقة الضريبيّة للفرد والمجتمع ومحدّداتها في الدول النامية، كما تمّ التعرّض لمفهوم الرقم القياسيّ للعبء الضريبيّ.

تناول **المبحث الثاني** حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة، فتعرّض لمفهوم حساسيّة الإيرادات الضريبيّة أولاً، من خلال دراسة حساسيّة المطارح الضريبيّة لتطوّرات الدخل القوميّ وتأثير التنظيم الفنيّ للضريبة على حساسيّة الإيرادات الضريبيّة، ثمّ تمّ التعرّض لمفهوم مرونة الإيرادات الضريبيّة، المتعلق بمدى تأثر الإيرادات الضريبيّة بالتغيّرات الحاصلة على المعدّلات الضريبيّة.

وتناول **المبحث الثالث** أهميّة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ الذي يشكّل أساساً لحساب الربح الضريبيّ الذي يتمّ فرض الضريبة عليه، من خلال التعرّف على مفهوم الدخل المحاسبيّ وآليّة قياسه، ثمّ تمّ التعرّض للفروق بين الربح المحاسبيّ والربح الضريبيّ مقسومة إلى نوعين:

- فروقات دائمة Permanent Differences.
- فروقات مؤقتة Temporary Differences.

وهذه الفروقات ناتجة عن اختلاف الأساس المعتمد لقياس كلّ من الربح المحاسبيّ والربح الضريبيّ، ثمّ تناول أهميّة عدالة وسلامة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ ومدى تأثر عدالة الإفصاح بإدارة الأرباح وبمشكلة التهرّب الضريبيّ.

تناول **الفصل الثالث** عرض لواقع بيئة الأعمال في سوريّة والدراسة الميدانيّة واختبار الفروض، من خلال ثلاثة مباحث:

تناول **المبحث الأوّل** واقع بيئة الأعمال في سوريّة، حيث تمّ أوّلاً دراسة واقع حوكمة الشركات في سوريّة والقوانين الجديدة التي تركّز على حوكمة الشركات، وضعف حوكمة الشركات في سوريّة، ثمّ تمّ دراسة واقع الضريبة في سوريّة، من خلال التعرّض لتاريخ وواقع النظام الضريبيّ السوريّ، وأهميّة الضريبة في سوريّة، العبء الضريبيّ في سوريّة، والطاقة الضريبيّة في سوريّة، وواقع الحصيلة الضريبيّة والتهرّب الضريبيّ في سوريّة، وواقع حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة في سوريّة.

وتناول **المبحث الثاني** عرض لمجتمع وعيّنة البحث، ودرجة استجابة العيّنة، الصعوبات التي واجهت المسح الإحصائيّ، وأساليب جمع البيانات، وطريقة البحث الإحصائيّ ونوع المعاينة.

وتناول **المبحث الثالث** اختبار الفروض الثلاثة المتمثلة بما يلي:

الفرض الأول: حوكمة الشركات تزيد من الطاقة الضريبيّة.

الفرض الثاني: حوكمة الشركات تزيد حساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة.

الفرض الثالث: حوكمة الشركات تحسّن عدالة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ.

وعرض لتحليل النتائج التي تمّ التوصّل إليها من استخدام برنامج SPSS الإحصائيّ.

وتناول **الفصل الخامس** نتائج الدراسة والتوصيات التي يقترحها الباحث في نهاية البحث.

2-4: نتائج الدراسة:

أ- نتائج الدراسة النظريّة:

من الفصل الأوّل تبيّن أنّ للحوكمة مجموعة من الفوائد تمّ عرضها في التعليقات الختامية على الفصل الأوّل، وهي:

1. في إطار متطلّبات الحوكمة المتعلقة بالضوابط الخارجيّة فإنّها تؤثر إيجاباً على القوانين المرعيّة التطبيق في البلد، ومن ضمنها القوانين الضريبيّة، من خلال تركيزها على تحسين الوضع القانونيّ كمحدّد رئيسيّ للحوكمة.
2. وضوح القوانين الضريبيّة نتيجة التواصل بين إدارة الشركة مع أصحاب المصالح ومن بينها الدوائر الضريبيّة في ظلّ حوكمة الشركات يقلّل من النزاعات الضريبيّة.
3. كفاءة عمل مجلس الإدارة - كمبدأ من مبادئ حوكمة الشركات- يضمن توافق عمل الشركة مع القوانين السارية في الدولة بما فيها قانون الضريبة.
4. تفترض حوكمة الشركات أنّ استقلاليّة مجلس الإدارة يوصل إلى كفاءة في عمل الشركات وكفاءة في الإفصاح وتقليل تعارض المصالح.
5. تقلّل حوكمة الشركات من عدم تماثل المعلومات بين الأشخاص القائمين على إدارة الشركات وأصحاب المصالح المختلفين، مما يقلّل من قدرة الإدارة على التلاعب بالأرباح وإدارة هذه الأرباح كما هي تريد.
6. تفيد حوكمة الشركات في تطوير عمل المؤسسات الحكوميّة عند تطبيق قواعد الحوكمة عليها ووضعها في مسارها الصحيح للمساهمة في تنمية البلد.
7. من ناحية المنظومة الضريبيّة تتطلّب الحوكمة تفعيل الرقابة الضريبيّة لضمان تطبيق الشركات للمعايير المحاسبيّة والضريبيّة لضمان صحّة قياس الربح المحاسبيّ والإفصاح عنه بشفافيّة.
8. تفيد الحوكمة في تخفيض نسب احتمال حدوث الانهيارات المفاجئة للشركات الكبيرة، وتخفيض احتمال وصولها للعسر الماليّ عند تطبيق هذه الشركات لقواعد حوكمة الشركات بشكلٍ سليم.
9. تفيد الحوكمة في تجنيب الشركات الوقوع في مشاكل محاسبيّة وماليّة.
10. تفيد الحوكمة في تعزيز الالتزام بالسلوك الأخلاقيّ في العمل.
11. تفيد الحوكمة في تقليل الانتهاكات للعقود والقوانين من قبل إدارات الشركات.
12. تشكّل حوكمة الشركات نواةً لمحاربة فساد الإدارة والفساد في الشركة وصولاً لمحاربة فساد المجتمع.

13. تضع حوكمة الشركات الاهتمام بسمعة الشركة على قائمة أولويات عمل الإدارات القائمة على الشركات.
14. من أهداف حوكمة الشركات زيادة القيمة السوقيّة لأسهم الشركة، وبالتالي التأثير إيجاباً على وضع حملة الأسهم بتحقيقهم للمكاسب الماديّة.
15. تضمن الحوكمة الشفافيّة في الإفصاح عن النتائج الماليّة والتشغيليّة للشركة وعن عوامل المخاطرة المنظورة.
16. تتطلب الحوكمة إعطاء فعاليّة أكبر لعمل المراجعة.
17. تفيد الحوكمة في محاربة وجود قطاع غير رسميّ (اقتصاد ظل)، من خلال تأثيرها على مجموعة من دوافع ظهور هذا القطاع من بيروقراطيّة في عمل المؤسسات الحكوميّة وضعف في القوانين المطبّقة في البلد.

ومن الفصل الثاني يمكن استخلاص أهميّة المحدّدات الثلاثة المدروسة وهي: الطاقة الضريبيّة، وحساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة، وعدالة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ، بالنسبة للحصيلة الضريبيّة.

ويتبيّن من المبحث الأوّل في الفصل الثالث الضعف الذي يعانيه الواقع السوريّ من ناحية: حوكمة الشركات، ومن ناحية العوامل الثلاثة (الطاقة الضريبيّة، وحساسيّة ومرونة الإيرادات الضريبيّة، وعدالة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ).

وتمّ من خلال الاستبيان ربط نتائج الفصلين الأوّل والثاني بمجموعة من الأسئلة الهادفة لاستقصاء وجود علاقة بين حوكمة الشركات والعوامل الثلاثة، وأوصلت النتائج العمليّة لإثبات وجود هذه العلاقة، وبالتالي يمكن الاستفادة من تحسين وضع حوكمة الشركات في تحسين وضع العوامل الثلاثة المذكورة، وهذا الأمر سوف ينعكس إيجاباً (حسب الفصل الثاني) على الحصيلة الضريبيّة.

ب- نتائج الدراسة العمليّة:

من خلال الدراسة العمليّة يمكن استخلاص النتائج التالية:

1- هناك حاجة لتعديلات ضروريّة في البيئة الاقتصاديّة والضريبيّة في سوريّة، وذلك من خلال:

- الحاجة لتعديلات في القوانين الضريبيّة المطبّقة في سوريّة حتى تتناسب مع الوضع الاقتصاديّ القائم في سوريّة، وعمليّة تحسين البيئة القانونيّة هي أحد الضوابط الخارجيّة المهمّة التي تتطلبها عمليّة تطبيق حوكمة الشركات.
- الحاجة لتطوير الإدارة الضريبيّة التي من الممكن أن تؤمّنها عمليّة حوكمة عمل المنظومة الضريبيّة، الأمر الذي يحسّن دقة حصر المطارح الضريبية وجباية الضريبة ممّا يزيد من الحصيلة الضريبيّة المقتطعة.
- ضرورة التخلي عن فكرة الإعفاءات الضريبيّة كعامل رئيسيّ في جذب الاستثمارات الأجنبيّة لثبوت عدم تحقيقها للأهداف المرجوّة منها، إضافة إلى ما ترتّبه من أعباء على خزينة الدولة، والتفكير بشكلٍ جديٍّ بنظام حوكمة الشركات كعامل بديل لجذب الاستثمارات نتيجة الثقة التي تمنحها للمستثمر الأجنبيّ.
- إنّ تحسين البيئة التنظيميّة والتشريعيّة والتي تشكّل محدّدات خارجيّة لنظام حوكمة الشركات يشكّل عامل جذب مهمّ للاستثمارات الأجنبيّة.
- عمليّة التشارك في صناعة القرار بين الأطراف المشاركة في وضع القوانين، ومن يطبِّق القوانين، ومن تُطبَّق عليه القوانين يؤمّن الوصول لالتزام نفسيّ بالقوانين.
- إنّ تحسّن البيئة القانونيّة التي تشكّل أحد المحدّدات الخارجيّة لحوكمة الشركات، وتحسين أداء المؤسسات الحكوميّة من خلال حوكمة عمل هذه المؤسسات، هو أمر يساعد في تجاوز أحد المشاكل التي تواجه اقتصاديّات كثير من الدول وخصوصاً الدول النامية منها وهو وجود قطاع غير رسميّ واسع خارج عن سلطة الدولة، وبالتالي هذا القطاع خارج عن سلطة الإدارة الضريبيّة فلا يدفع أيّ ضريبة للدولة، وعمليّة تنظيم هذا القطاع يعني دفعه للضرائب وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبيّة.

2- حوكمة الشركات تزيد الطاقة الضريبيّة، أيّ تزيد الحدّ الأعلى الممكن اقتطاعه من الدخل القوميّ كضريبة دون التأثير على الحياة الاقتصاديّة والاجتماعيّة والسياسيّة، ويتمّ هذا من خلال تأثيرات مجموعة من العوامل التي تنتج عن تطبيق حوكمة الشركات:

- استقرار النموّ الذي تؤمّنه حوكمة الشركات من خلال تأثيرها على مكوّنات الاقتصاد والمؤسسات العاملة ضمن الاقتصاد، كلّ هذا يزيد من الطاقة الضريبيّة.

- عدالة توزيع الدخل على أفراد المجتمع من خلال ضمان شفافيّة العمل والالتزام الأخلاقيّ الناتج عن تطبيق الحوكمة يزيد من الطاقة الضريبيّة.
- زيادة الاستثمارات نتيجة جذب الاستثمارات الأجنبيّة الناتج عن المناخ الملائم الذي تؤمّنه حوكمة الشركات يزيد من الطاقة الضريبيّة.
- تطبيق الحوكمة لشركات القطّاع العام، يؤمّن تحسين عمل هذه الشركات وبالتالي زيادة أرباحها، الأمر الذي يزيد الطاقة الضريبيّة.
- دخول القطاع غير الرسميّ تحت ظلّ القطاع الرسميّ كما تمّ ذكره في المجموعة الأولى من النتائج يزيد من الطاقة الضريبيّة.
- تطبيق حوكمة الشركات تخفض نسب احتماليّة وقوع الشركات في مشاكل ماليّة ومحاسبيّة والتي تسبب خسارة الضرائب التي كانت سوف تدفعها هذه الشركات للدولة، الأمر الذي يزيد من الطاقة الضريبيّة.
- تخفيض الإعفاءات الضريبيّة، وتطبيق حوكمة الشركات بديلاً عنها كعامل جذب للاستثمارات الأجنبيّة، يزيد من الطاقة الضريبية.
- محاربة الفساد في الاقتصاد من خلال الالتزام الأخلاقيّ بالعمل كأمر تتطلّبه حوكمة الشركات يزيد من الطاقة الضريبيّة.

3- حوكمة الشركات تزيد من استجابة الحصيلة الضريبيّة للتغيرات الحاصلة في الدخل القوميّ، ممّا يتيح الاستفادة من التحسينات الحاصلة في الاقتصاد القوميّ، وتزيد من استجابة الحصيلة الضريبيّة للتغيرات الحاصلة في المعدّلات الضريبيّة ممّا يتيح الاستفادة من زيادة المعدّلات الضريبيّة ويتيح إمكانيّة تحديد معدّلات مناسبة للضريبة، ويتمّ هذا من خلال ما يلي:

- إدارة الشركات بطريقة حكيمة من خلال تطبيق آليّات حوكمة الشركات، يُحسّن أداء الشركات ويزيد مقدرة الشركات على عكس التحسّن الحاصل في الاقتصاد القوميّ كتحسّن في أداء هذه الشركات، ويزيد من أرباح الشركات وهذا يعني زيادة في الضريبة أي زيادة في حساسيّة الإيرادات الضريبيّة.
- تحسين البيئة التشريعيّة الضريبيّة يُحسّن الالتزام الطوعيّ بالضريبة ممّا يؤدي لزيادة حساسيّة الإيرادات الضريبيّة.
- تحسين آليّات جباية الضريبة من خلال حوكمة المنظومة الضريبيّة يزيد من حساسيّة الإيرادات الضريبيّة.

- تحسين الالتزام الأخلاقيّ في عمل الشركات كنتيجة لتطبيق آليّات حوكمة الشركات يزيد من حساسيّة الإيرادات الضريبيّة.
- سلامة ودقة أساليب تقدير مطرح الضريبة من قبل الدوائر الضريبيّة والناجم عن حوكمة المنظومة الضريبيّة يزيد من حساسيّة الإيرادات الضريبيّة.
- الشفافيّة في الإفصاح عن النتائج الماليّة والتشغيليّة للشركة كنتيجة لتطبيق آليّات حوكمة الشركات يزيد حساسيّة الإيرادات الضريبيّة.
- وضوح القوانين الضريبيّة كجزء من النظام القانونيّ الذي يتأثر إيجاباً بتطبيق حوكمة الشركات يزيد من مرونة الإيرادات الضريبيّة.
- الالتزام الأخلاقيّ في عمل الشركات يزيد من مرونة الإيرادات الضريبيّة، من خلال تأثيرها على التهرّب الضريبيّ.
- تحسين آليّات عمل وزارة الماليّة من خلال حوكمة المنظومة الضريبيّة يزيد من مرونة الإيرادات الضريبيّة.

4- حوكمة الشركات تُحسّن عدالة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ، من خلال محاربة ما يمنع عدالة الإفصاح من تهرّب ضريبيّ وإدارة أرباح في الشركات، ويتمّ هذا من خلال:

- استقلاليّة مجالس إدارة الشركات كأحد متطلّبات حوكمة الشركات يقلّل من إدارة الأرباح في الشركات.
- ترشيد سياسة الإنفاق الحكوميّ من خلال حوكمة القطاع العام وما يرافقه من التزام أخلاقيّ يقلّل التهرّب الضريبيّ، نتيجة شعور المكلّف بأنّ أمواله المقتطعة كضريبة لا تضيع هدراً.
- الحدّ من ثقافة الفساد وانتهاك العقود والقوانين من خلال الالتزام الأخلاقيّ الذي ينتجه تطبيق حوكمة الشركات يقلّل من التهرّب الضريبيّ.
- انتشار الالتزام بالسلوك الأخلاقيّ في العمل لدى الشركات يقلّل من التلاعب بالأرباح الهادف للتهرّب من الضريبة.
- تحسين البيئة القانونيّة الضريبيّة الناجم عن تحسُّن البيئة القانونيّة وحوكمة المنظومة الضريبيّة، والتفاعل بين الشركات وأصحاب المصالح حيث تشكل الدوائر الضريبيّة أحد أصحاب المصالح مع الشركات يقلل من التهرّب الضريبيّ، من خلال التأثير على العامل النفسيّ الدافع للتهرّب من الضريبة.

- تفعيل عمل المراجعة كنتيجة لحوكمة الشركات وكفاءة أداء هذه المهنة يقلل من التلاعبات بالأرباح، ويقلل من إدارة الأرباح السلبيّة ويزيد من الثقة بالأرباح المعلن عنها.
- تحسين آليات الرقابة الضريبيّة من خلال حوكمة المنظومة الضريبيّة يقلل من التهرّب الضريبيّ.

3-4: التوصيات.

1. يجب تثقيف القائمين على إدارة الشركات وعلى إدارة مؤسسات القطاع العام بثقافة الحوكمة قبل القيام بعمليّة تطبيق آليات حوكمة الشركات، بحيث يتوفر لديهم الاقتناع بضرورة تطبيق آليّات الحوكمة، وبأنّ هذا ينعكس إيجاباً على أداء مؤسساتهم، ويتمّ هذا من خلال إيجاد قنوات إعلاميّة لإيصال الصورة الإيجابيّة عن حوكمة الشركات إليهم قبل القيام بأيّ إجراء إلزاميّ.
2. تفعيل دور الدولة في مجال المحدّدات الخارجيّة لنظام حوكمة الشركات، والمتعلقة بإيجاد إطار عام مساعد على تطبيق حوكمة الشركات، ويتمّ هذا من خلال التوصيات الفرعيّة التالية:

أ- تحسين البيئة القانونيّة التي تحكم عمل الاقتصاد من خلال تلافي الثغرات الموجودة في القوانين الحاليّة وصولاً إلى قوانين متناسبة مع الوضع الاقتصاديّ القائم في سوريّة.

ب- الاهتمام بإلزاميّة تطبيق القوانين المصمّمة بأسلوب كفء وفعّال.

ج- تحسين أداء الجهات القائمة على رعاية تطبيق القانون، وتحسين أداء القضاء من ناحية نزاهة وكفاءة هذا النظام القضائيّ، وإعطائها السلطة الكافية للقيام بواجبها، بشكل يؤمّن نزاهة الحكم القضائيّ في حال مخالفة القانون من أيّ شخصٍ كان.

د- تطوير نظام مصرفيّ تحكمه قوانين جيّدة.

ه- إجراء عمليّة مقاربة لمعايير المحاسبة الدوليّة مع الواقع المحليّ، وفرض تطبيق هذه المعايير الجديدة على جميع الشركات.

و- يجب تنظيم عمل مهنة المراجعة، وزيادة كفاءتها، ومحاسبة الممارسين للمهنة ممّن لا يلتزم بأخلاقيّات المهنة وإجراء تقييم دوريّ للقائمين على ممارسة هذه المهنة للتأكد من اطلاعهم على تطوّرات العمل حفاظاً على سويّة عالية للمراجعين.

3. ضرورة وجود نظام لحقوق الملكيّة يضمن حقوق الملكية الخاصّة، والتأكيد على وجود قانون ينظّم العقود ويضمن سلامة تنفيذها وإلزاميّتها، ووجود قوانين واضحة وإلزاميّة للإفلاس ونزع الملكيّة.
4. يجب تفعيل عمل السلطة التشريعيّة من ناحية رقابتها على عمل الشركات الحكوميّة للتأكد من سلامة أداء هذه الشركات.
5. تشجيع مؤسسات القطّاع الخاص على تطبيق قواعد حوكمة الشركات، من خلال تقديم تسهيلات مختلفة للمؤسسات التي تطبّق حوكمة الشركات كترغيب لها في تطبيقها، وفرض مجموعة من القيود على الشركات التي ترفض تطبيق الحوكمة من منطلق الخطر الذي

يحمله غياب الحوكمة في الشركات على الاقتصاد ككل، مع إجراء تقييمات دوريّة تتمّ من قبل لجان مستقلّة متخصّصة لاختبار مدى التزام هذه الشركات بقواعد حوكمة الشركات.

6. تفعيل آليّات الإفصاح عن نتائج أعمال شركات القطّاع العام.
7. ترشيد سياسة الإنفاق الحكوميّ، وتقليل الهدر في المؤسسات الحكوميّة من خلال تطبيق قواعد حوكمة عمل هذه المؤسسات التي اقترحها الباحث في المبحث الثالث من الفصل الأول، ممّا يوفر نوعاً من الثقة لدافعيّ الضرائب بأنّ ما يدفعونه لا يتمّ هدره بدون نفع يعود على عموم المجتمع، وبالتالي التخفيف من التهرّب الضريبيّ.
8. تفعيل عمل مجالس الإدارة التي بدأت تظهر بشكلٍ واضح في كثير من المؤسسات الحكوميّة، والاهتمام باستقلاليّة أعضاء هذه المجالس، وأن يتمّ اختيارهم ممّن يتوفر فيهم الكفاءة والخبرة والنزاهة.
9. تفعيل دور الإدارة الضريبيّة كأحد أصحاب المصالح في الشركات، بحيث يكون هذا الطرف على إطلاع على عمل الشركات للتأكّد من سلامة عملها، وتوفير قنوات قانونيّة محدّدة للإدارة الضريبيّة للضغط على الشركات ممّا يؤمّن التأكّد من أنّ إدارة الشركات تتخذ القرارات المناسبة للشركة بما ينعكس إيجاباً على نتائج هذه الشركات.
10. تأمين نوع من الشفافيّة في عمل الدوائر الضريبيّة تجاه مكلفيها، والتأكيد على توفير قوانين ضريبيّة واضحة وشفافة وعادلة، والعمل على توضيح القوانين الضريبيّة للمكلفين بعد تلافي الثغرات الموجودة في هذه القوانين، بشكل يؤمّن الوصول إلى نصّ قانونيّ موضوعيّ للضريبة وتلافي نشوء النزاعات الضريبيّة.
11. تحسين آليّات تقدير المطارح الضريبيّة وجباية الضريبة، وزيادة كفاءة الإدارة الضريبيّة، ورفع مستوى العاملين فيها، والتي يمكن الوصول إليها من خلال تطبيق قواعد حوكمة المنظومة الضريبيّة المذكورة في المبحث الثالث من الفصل الأوّل.
12. الاهتمام بإدارة المخاطر الضريبيّة لدى كلّ من الدوائر الضريبيّة ولدى الشركات، بما يتيح تلافي العقبات التي تقف في وجه تحصيل الإيرادات الضريبيّة.
13. يجب التفكير بالتخلي عن الإعفاءات الضريبيّة السخيّة التي تحرم الخزينة العامة للدولة من كثير من الإيرادات، نتيجة ثبوت عدم جدوى هذه الإعفاءات في تحقيق الأهداف المرجوّة منها بجذب الاستثمار.

مراجع البحث

أولاً: مراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1) اسلامبولي، مرام. 2003. **"التعثر المالي وأساليب التنبؤ به".** (بدون ناشر)، دمشق، سورية.

2) الخطيب، خالد. 2000.**الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية**. دار الحامد، عمّان، الأردن.

3) الخطيب، خالد والمهايني، خالد.2003. **"المالية العامة"**. كتاب جامعي، منشورات جامعة دمشق، سورية.

4) العدي، إبراهيم والخطيب خالد. 1995. **المحاسبة الضريبية**. منشورات جامعة دمشق، دمشق، سورية.

5) العلي، عادل فليح. 2007.**"المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"**. منشورات دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن.

6) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.2006. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

7) المهايني- محمد خالد، 1994، **منهجية الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية**، منشورات وزارة الثقافة، دمشق، سورية.

8) بركات، عبد الكريم صادق ودراز، عبد الحميد حامد وعياد، علي عيسى. 1975. **دراسات في النظم الضريبية**. مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر.

9) توفيق، محمد شريف. 2001. **سلسلة المنهج المعاصر في المحاسبة: مقدمة المحاسبة المالية**. شركة الأستاذ للتصميمات الهندسية وخدمات الكمبيوتر.

10) حماد، طارق عبد العال. 2005. **"حوكمة الشركات (تطبيقات الحوكمة في المصارف)"**. الدار الجامعية، مصر.

11) زيدان، رامي. 2006.**"حساسية النظام الضريبي في سورية"**. منشورات وزارة الثقافة، دمشق، سورية.

12) فرهود، محمد سعيد. 1994. **"مبادئ المالية العامة"**. منشورات جامعة حلب، سورية.

13) نمّر، حلمي محمود. 1971. **نظرية المحاسبة المالية**. دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.

ب- كتب مترجمة:

1) أيرام، ميلليستاين جي دي. 2003. **" دور مجالس الإدارة والمساهمين في حوكمة الشركات"**، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الثالثة. ترجمة: كريم، سمير. مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن.

2) ستيلبون نستور. 2003. **" التقارب الدولي في مجال حوكمة الشركات"**، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الثالثة. ترجمة: كريم، سمير. مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن.

3) فوزي، سميحة. 2003. **" حوكمة الشركات في مصر مقارنة بالأسواق الناشئة الأخرى"**، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الثالثة. ترجمة: كريم، سمير. مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن.

4) كاترين ل. كوشتا هليلينج وجون سوليفان. 2003. **" غرس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والانتقالية"**، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الثالثة. ترجمة: كريم، سمير. مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن.

5) كاروجور جاتاما. 2003. **" بدء حوكمة في الشركات في أفريقيا مع التركيز على كينيا"**، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الثالثة. ترجمة: كريم، سمير. مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن.

ج- أبحاث:

1) إبراهيم، عبد الحميد. 2003. **"الدور الإشرافي والرقابي للهيئة العامة لسوق المال في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات"**. الهيئة العامة لسوق المال، مصر.

2) العدي، إبراهيم. 2006. **"واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره"**. مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(28) العدد (2).

3) القاضي، حسين. 2006. **"محركات السياسة الضريبية في سورية واقع وآفاق حتى عام 2025"**. برنامج الأمم المتحدة الإنمائي UNDP.

4) المتوكل، مصطفى حسين. 2000. **محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية (مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن).** دراسات استراتيجية، العدد 36، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، أبو ظبي، الإمارات.

5) أبو العطا، نرمين.2003. **"حوكمة الشركات: سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"**. مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، واشنطن.

6) حوكمة الشركات في سورية. 2008.إعداد المركز الاقتصادي السوري، دمشق، سورية.

7) شوقي، ماجد. 2002. **"حوكمة الشركات سهلة المنال بالنسبة للأسواق المتقدمة صعبة المنال بالنسبة للأسواق الناشئة"**. مركز المشروعات الدولية الخاصةCIPE، واشنطن.

8) عبد الشهيد، شهيرة. 2001." **قواعد إدارة الشركات تصبح سعياً دولياً: ماذا يمكن عمله في مصر؟"**. بورصتا القاهرة والإسكندرية، إدارة البحوث وتنمية الأسواق، مصر.

9) عبد المعطي، عبد المعطي لطفي. 2004. **"القطاع غير الرسمي - التحديات والحلول".** اتحاد جمعيات التنمية الاقتصادية وتنمية الدخل F.E.D.A، مصر.

10) عكروش، محمد وزهيري، علاء الدين محسن. **دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية**. مجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (27) العدد (1) 2005.

11) فوزي، سميحة. 2003. **"تقييم مبادئ حوكمة الشركات في مصر"**. المركز المصري للدراسات الاقتصادية ECES، مصر.

12) يوسف، محمد طارق. 2003. **حوكمة الشركات**، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد العشرون، اكتوبر-ديسمبر.

د- رسائل جامعية:

دكتوراه:

1) عبده، عبد الرحيم عبد الجبار أحمد. 2006. " **الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية** حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية". رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، سورية.

2) كريّم،شوقي. 2003. **"أثر الربح المحاسبي في تحديد العبء الضريبي".** رسالة دكتوراه،جامعة دمشق، سورية.

3) يوسف، علي محمد. 2005. **"استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي"**. رسالة دكتوراه، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر.

هـ- صحف ومجلات:

1) الإصلاح الضريبي في سورية خطوة رائدة. صحيفة الاقتصادية، العدد 256.

2) التضخم مؤشر صحة في حدود معينة ومؤشر خطر عند تجاوزها. صحيفة الاقتصادية، العدد 283.

3) التوني، ناجي. 2003. **سياسات الإصلاح الضريبي**. مجلة المعهد العربي للتخطيط بالكويت، العدد 13 ، يناير/ كانون الثاني ، السنة الثانية، الكويت .

4) الحمش، منير. **حالة الفقر في سورية (**ملامح عامة عن الاقتصاد السوري**)**. حوار، العدد 58، الاثنين 2-7-2007.

5) العدي، إبراهيم. 2007. **الحوكمة الضريبية وضرورات السوق المالي**. جريدة الثورة، العدد 13328، الاثنين 2007/6/4.

6) المرسوم 61 الخاص بتحويل الشركات يؤكد أهمية شركات المحاسبة الدولية ويعتبر خطوة مهمة في عملية الإصلاحات الضريبية. صحيفة الاقتصادية، العدد 315.

7) خير بك، مازن جلال. **التشريعات السورية جاذبة للاستثمار**، جريدة الثورة 15-10-2005. http//thawra-alwahda.gov.sy/_archive.asp?filename=38912771720051004224942

8) رأي في مشروع قانون ضريبة الدخل. صحيفة الاقتصادية، العدد 64.

9) سلة التعديلات يجهلها المكلف والوعي الضريبي في ملعب المالية وليس العكس. جريدة البعث، 6-4-2006.

10) ما المطلوب لزيادة الإيرادات في الموازنة العامة للدولة؟، صحيفة الاقتصادية، العدد 331.

11) نجمة، الياس. السياسة المالية في سورية. صحيفة الاقتصادية، العدد 116، 2003.

و-مؤتمرات وندوات:

1) **"الإطار الإشرافي والقانوني لحوكمة الشركات في مصر ."**مؤتمر القواعد المنظمة لحوكمة الشركات في مصر من منظور الأجهزة الرقابية ومجتمع الأعمال الخاص، الجمعية المصرية للأوراق المالية ومركز المشروعات الدولية الخاصة، مصر، 3آذار 2003

2) **" آليات تنفيذ حوكمة الشركات.. قواعد القيد بالبورصة ."**مؤتمر القواعد المنظمة لحوكمة الشركات في مصر من منظور الأجهزة الرقابية ومجتمع الأعمال الخاص، الجمعية المصرية للأوراق المالية ومركز المشروعات الدولية الخاصة، مصر، 3آذار 2003

3) الضابط، مدين. 2008. **المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المعدل والنافذ المفعول من 1 /1/ 2005**. دورة في معايير المحاسبة الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية، طرطوس، سورية.

4) سعيفان، سمير. 2000. **رؤيا الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية**. ندوة الثلاثاء الاقتصادي، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، سورية.

5) عبد الخالق، أسامة. 2004. **"حوكمة المنظومة الضريبية كعامل أساسي لتنمية الحصيلة الضريبية وجذب الاستثمارات"**. المؤتمر الضريبي الرابع(أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية)، مصر.

6) فوزي، سميحة. 2001. **"مؤتمر مستقبل الاقتصاد المصري في ظل ممارسة أساليب سلطات الإدارة الرشيدة".** الجمعية المصرية للأوراق المالية و CIPE مع البنك الدولي والمركز المصري للدراسات الاقتصادية، مصر.

ز- قوانين ونشرات:

1) قانون ضريبة الدخل (24) لعام 2003.

2) التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 1 /10/ 2006.

3) الحوكمة الشركاتية الطريق إلى الإدارة الرشيدة.2003. النشرة الاقتصادية لبنك الإسكندرية- إدارة البحوث والترجمة، المجلد الخامس والثلاثون.

4) دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE-واشنطن.

ح- مواقع انترنيت:

1) الشريف، نايف. "حوكمة الشركات السعودية"، موقع جريدة عكاظ السعودية
www.okaz.com

2) روزماري كني ونانسي، : الحوكمة الشركاتية من منظور تجاري، 2005 .
http://usinfo.state.gov/journals/ites/0205/ijea/kenney.htm

3) مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحوكمة الشركات، 2005.
http://usinfo.state.gov/journal/ites/0205/ijea/oecd.htm

4) الطحلة، حامد داود.1996. **"النظم الضريبية- دراسة مقارنة"،**
http://www.paramegsoft.com/forum/topic14227.html

5) http://vb.arabsgate.com/archive/index.php/t-452123.html

6) وزير المالية: هناك تحسن في استجابة المكلفين بدفع التزاماتهم الضريبية وعقوبات القانون 25 ستطول المتهربين.
Http://www.syria-news.com/readnews.php?sy_seq=10568.html

7) http://www.mafhoum.com/syr/articles_01/saifan/saifan.html

8) النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه.
Http://www.mafhoum.com/syr/articles/jalaylati/jalaylati.html

9) وزير المالية في حديث خاص على المرسوم 51.
id=1303&http://www.iqtissadiya.com/archives_detail.asp?issue=331
category=local&

10) بيطار، محمد. **إستراتيجية الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية.** جمعية العلوم الاقتصادية السورية.
Http://www.mafhoum.com/syr/articles_01/bitar/bitar.com

11) وزير المالية يؤكد أهمية تحديث النظام الضريبي في سورية.
Http://www.sana.org/ara/5/2007/05/22/119595.htm

12) المحامي، مصطفى عطية. موقف التشريع الإسلامي من المشكلات الضريبية. موقع موسوعة جوريسبيديا.

Http://ar.jurispidia.org/index.php

ثانياً: مراجع باللغة الانكليزية:

A: Books:

1) Tame, Ch. 1989**. Taxation is Theft.** The Libertarian Alliance, London.

B: Articles:

1) Ascenzo, M.D. 2008. **Good Governance and Tax Risk Management.** Australian Taxation Office.
2) Berglof, E., and Claessens, S. 2004. **Corporate Governance and Enforcement**. (CITE).
3) Brooks, N., and Hwong, Th. 2006. **The Social Benefits and Economic Costs of Taxation** (A Comparison of High and Low-Tax Countries). Candian Center For Policy Alternatives CCPA - Canada.
4) Brown, L. and Caylor, M. 2005. **Corporate Governance and Firm Valuation**. Georgia State University.
5) Busato,F., Chiarini, B., and Marzan, E. 2006. **Consumption and Income Smoothing.** University of Aarhus.
6) Crocker, K. and Slemrod, J. 2004. **Corporate Tax Evasion with Agency Costs.** www.sciencedirect.com/science.
7) Davis, S. 2000. **The Race for Global Corporate Governance**. Center for International Private (CIPE).
8) Desai, M., and Dharmapala, D. 2007. **Taxation and Corporate Governance:** an Economic Approach. SSRN.
9) Desai, M., Dyck, A., and Zingales, L. 2004. **Corporate Governance and Taxation.** The Berkeley Electronic Prees.
10) Estanislao, J. 2002. **East Asia's Financial Meltdown:** Why corporate governance matters. Center for International Private (CIPE).
11) Farinha, J. 2003. **Corporate Governance: A Review of the literature**. CETE-Porto, Portugal.
12) Farinha, J. 2003. **Corporate Governance:** A survey of the literature. (CETE).
13) Gaa, J. 2007. **The Ethics of Earnings Management:** The Case of Income Smoothing. University of Alberta.
14) Gehlmarn, G. 2002. **The Limits of Corporate Disclosure.** Center for International Private (CIPE).

15) James, S. 2000. **The Economics of Taxation.** Financial Times.

16) Jensen, M., and Meckling, W. 1976. **Theory of the Firm:** Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics, Vol.3, October, P 305-360.

17) Johl, Sh., Jubb, Ch., and Houghton, K. 2003. **Audit Quality: Earning Management in the Context of the 1997 Asian Crisis.** Monash University.

18) Krull, L. 2004. **Permanently Reinvested Foreign Earnings, Taxs, and Earning Management. The Accounting Review**, (Vol.79,No.3), P 747-748.

19) Michael K. Ong. 2006.**Risk Management a Modern Respective**. Academic Press is an Imprint of Elsevier.

20) Morck, R. and Yeung, B. 2005. **Dividend Taxation and Corporate Governance.** Journal of Economic Perspectives (Volume 19, No.3, P. 163-180).

21) Morck, R., and Yeung, B. 2004. **Special Issues Relating to Corporate Governance and Family Control.** World Bank Group.

22) Myles, G. 2005. **Tax Policy and European Union Governance.** University of Exeter and Institute for Fiscal Studio.

23) Omran, M. 2007. **Corporate Governance and Foreign Ivestment:** Trends and Relationship. Cairo & Alexandaria Stock Exchange - Egypt.

24) Phillips, J., Pincus, M., and Rego, S. 2001. **Earning Management:** New Evidence Based on Firms. Tax Footnote Disclosures.

25) Rivard, R., Bland, E., and Morris, G. 2003. **Income Smoothing Behavior of U.S Banks Under Revised International Capital Requirements.** (IAER November 2003, Vol.9,No.4)

26) Roussey, R. 2000. **A Case for Global Corporate Governance Rules:** An Auditor's Perspective. **International Journal of Auditing-** Intd.Audit.4:(203-211).

27) Sylph, J. 2005. **Corporate Governance for Conglomerate Enterprises:** An international Perspective. Energing Markets Regional Seminar, Taipei.

28) Szarowska, I. 2008. **Fiscal Reform and Corporate Governance in the Czech Republic**. MPRA

29) Tucker, J., and Zarowin, P. 2006. **DOES Income Smoothing Improve Earnings Informativeness?. The Accounting Review,** (Vol.81,No.1).

30) Watson, E. 2004. **Public-sector Corporate Governance:** British Columbia's Bes-Practices Rforms. IVEY Business Journal.

31) Watts, R. and Zimmerman, J. 1986. **Positive Accounting Theory.** NewJersey: prentice Holl, Ins, Neglewood.

32) Williams, D. 2007. **Developing the Concept of Tax Governance.** KPMG's Tax Business School.

33) Wong, S. 2006. **International to Corporate Governance.** Cairo-Egypt.

<u>C: Reports:</u>

1) Gurtner, G.2005.**Tax Evasion**: Hidden Billions for Development. Swiss Coalition of Development Organization.

<u>D: Conferences:</u>

1) **Corporate Governance & Family Business**, The olympic Group Way. Corporate Governance Conference. 19/6/2007.

2) **Survey of Bank and Corporate Governance practices in the MENA Region**. Transparency & Disclosure Annual International Conference. Cairo-Egypt, (18-19)/6/2007.

3) Sutcliffe, B. 2006. **The Impact of Corporate Governance on Tax Function**. International Conference of Corporate Governance and Bord leadership.

<u>E: Internet:</u>

1) http://www.winninginvesting.com/detec_creative_accounting.htm
How to detect creative accounting, 2002.

2) http://www.cra-arc.gc.ca/agency/alert/avoiview-e.html Tax Avoidance

<u>F: Others:</u>

1) Itaya, J. **Coments on** " Is Tax Evasion Beneficial to or Harmful for Growth". Hokkaido University.

2) **OECD Principle and Annotations on Corporate Governance**. 2003. Center for International Private (CIPE)

3) **OECD Principles of Corporate Governance**. 2004. Organization for Economic Co-operation and Development.

الملحق رقم 1

The Appendix No.1

قائمة الاستبيان

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

السيد المحترم..

أضع بين أيديكم الكريمة هذا الاستبيان المتعلق بالجانب التطبيقي للبحث الذي تم إعداده لنيل درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان:

"حوكمة الشركات وأثرها على الحصيلة الضريبية – دراسة ميدانية "

الهدف من هذا الاستبيان الحصول على معلومات تفيد في تحديد مدى تأثير حوكمة الشركات على زيادة عوائد خزينة الدولة في الجمهورية العربية السورية من الضرائب، لتأمين حاجة الخزينة العامة المتزايدة لهذه العوائد بما يتيح قيام الدولة بأعبائها.

ولإجابتكم بالغ الأثر في وصول هذا الاستبيان لهدفه، علماً أن إجاباتكم سوف يتم معاملتها بسرية تامة وسوف تظهر النتائج على شكل أرقام ونسب ومؤشرات عامة، والباحث على استعداد للإجابة على أي استفسار حول الاستبيان.

ولكم جزيل الشكر على قبولكم المشاركة في هذا الاستبيان..

إشراف الدكتور	الباحث
إبراهيم العدي	علي محمود رمضان

مقدمة توضيحية لبعض المفاهيم:

- **حوكمة الشركات**: وهي نظام يقوم على مجموعة من الآليات والضوابط الداخلية(نظام الشركة) والخارجية (القوانين والتشريعات الناظمة لعمل الشركات في البلد من قوانين سوق المال وقانون الشركات والإفلاس وتنظيم المنافسة...) لقيادة الشركات بشكل سليم وشفاف ومعالجة عيوب انفصال الملكية عن الإدارة وما ولّده من صراع مصالح، بما يؤمن زيادة قيمة الشركة في المدى الطويل وتعزيز الثقة بعمل الشركة وتقليل فساد وسوء الإدارة بالشكل الذي يعود بالنفع على جميع أصحاب المصالح مع الشركة.
- **الطاقة الضريبية**: هي النسبة الممكن اقتطاعها ضريبياً من الناتج القومي الإجمالي دون الإضرار بالحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.
- **حساسية الإيرادات الضريبية**: هي مدى تأثر الحصيلة الضريبية بالتغيرات الطارئة على الحالة الاقتصادية المعبر عنها بالتغير في الدخل القومي.
- **مرونة الإيرادات الضريبية**: مدى تأثر الإيرادات الضريبية بالتغيرات الحاصلة على المعدلات الضريبية.
- **القطاع غير الرسمي**: كل الحرف والخدمات والمشاريع التي تعمل بعيداً عن سجلات الحكومة واللوائح والقوانين المنظمة للأنشطة التجارية.

أولاً: البيانات العامة

الرجاء وضع إشارة (√) مقابل العبارة المناسبة

المؤهل العلمي	
ثانوية عامة	
إجازة جامعية	
دبلوم	
ماجستير	
دكتوراه	
مؤهلات أخرى	

العمل	
مراقب دخل	
مدير شركة	
محاسب	
باحث اقتصادي	
طالب جامعي	
وظيفة أخرى	

سنوات الخبرة	
أقل من 3 سنوات	
من 3-6 سنوات	
من 7-10 سنوات	
من 11-15 سنوات	
أكثر من 15 سنة	

مدى معرفتك بمصطلح حوكمة الشركات	
لم أسمع به	
ضعيفة نسبياً	
جيدة	

*الرجاء وضع إشارة (√) تحت الخيار الذي تراه مناسباً

	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	القوانين الضريبية المطبقة لا تتناسب مع الوضع الاقتصادي القائم في سورية					
2	تطوير الإدارة الضريبية يؤدي للدقة في حصر المطارح الضريبية وجباية الضريبة					
3	لم تساعد الإعفاءات الضريبية على جذب الاستثمارات الأجنبية					
4	تحسين البيئة التنظيمية والتشريعية للاستثمار عامل أساسي لجذب الاستثمار					
5	المشاركة الفعالة للغرف التجارية والصناعية في وضع القوانين الضريبية يضمن زيادة فاعلية القوانين الضريبية					
6	تحسين البيئة القانونية يشجع دخول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي					
7	تحسين أداء المؤسسات الحكومية عبر الابتعاد عن البيروقراطية يشجع دخول القطاع غير الرسمي تحت ظل القطاع الرسمي					

*هذا القسم يحاول استقصاء تأثير حوكمة الشركات على مبالغ الضريبة التي يمكن للمجتمع أن يتحملها دون أن تتأثر الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لأفراد هذا المجتمع (الطاقة الضريبية)، من خلال الأسئلة التالية:

	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	استقرار النمو الاقتصادي يزيد من الطاقة الضريبية					
2	عدالة توزيع الدخل على أفراد المجتمع تزيد الطاقة الضريبية					
3	زيادة الاستثمارات تزيد من الطاقة الضريبية					
4	تحسين عمل المؤسسات الحكومية وزيادة أرباحها يزيد من الطاقة الضريبية					
5	دخول القطاع غير الرسمي تحت ظل القطاع الرسمي يزيد الطاقة الضريبية					
6	محاربة الفساد في الاقتصاد يزيد من الطاقة الضريبية					
7	تخفيض نسب احتمالية وقوع الشركات في مشاكل محاسبية ومالية يزيد من الطاقة الضريبية					
8	تخفيض الإعفاءات الضريبية يزيد من الطاقة الضريبية					

*هذا القسم يحاول استقصاء تأثير حوكمة الشركات على صحة البيانات المالية المعلن عنها من قبل الشركات والمتعلقة بالربح المحاسبي ، من خلال الأسئلة التالية:

	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	استقلالية مجالس إدارة الشركات يقلل التلاعب بالأرباح المعلنة للشركات					
2	ترشيد سياسة الإنفاق الحكومي يقلل التهرب الضريبي					
3	الحد من ثقافة الفساد وانتهاك العقود والقوانين من قبل الشركات تقلل التهرب الضريبي					
4	انتشار الالتزام بالسلوك الأخلاقي في العمل لدى الشركات يقلل التهرب الضريبي					
5	تحسين البيئة القانونية والتشريع الضريبي يقلل التهرب الضريبي					
6	وضوح القوانين الضريبية يقلل التهرب الضريبي					
7	تفعيل عمل المراجعة يزيد الثقة بمدى دقة ربح الشركات المعلن عنه					
8	تحسين آليات الرقابة الضريبية على الشركات من قبل وزارة المالية يقلل التهرب الضريبي					

*هذا القسم يحاول استقصاء مدى تأثير حوكمة الشركات على رد الفعل الذي تبديه الحصيلة الضريبية تجاه التغير في الدخل القومي (حساسية الإيرادات الضريبية) وتجاه التغيرات في المعدلات الضريبية (مرونة الإيرادات الضريبية)، من خلال الأسئلة التالية:

الأسئلة		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	إدارة الشركات بطريقة حكيمة تزيد من حساسية الإيرادات الضريبية					
2	تحسين البيئة التشريعية الضريبية يزيد من حساسية الإيرادات الضريبية					
3	تحسين آليات جباية الضريبة القائمة يزيد من حساسية الإيرادات الضريبية					
4	تحسين الالتزام الأخلاقي في عمل الشركات يزيد من حساسية الإيرادات الضريبية					
5	سلامة ودقة أساليب تقدير مطرح الضريبة من قبل وزارة المالية يزيد من حساسية الإيرادات الضريبية					
6	الشفافية في الإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة يزيد من حساسية الإيرادات الضريبية					
7	وضوح القوانين الضريبية يزيد من مرونة الإيرادات الضريبية					
8	الالتزام الأخلاقي في عمل الشركات يزيد من مرونة الإيرادات الضريبية					
9	تحسين آليات عمل وزارة المالية يزيد من مرونة الإيرادات الضريبية					

الملحق رقم 2

The Appendix No.2

أسماء المحكمين الذين قيموا قائمة الاستبيان ووافقوا عليها

التسلسل	الاسم	جهة العمل
1	د. تيسير المصري	قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق
2	د. علي يوسف	قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق
3	د. شوقي كريّم	قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

الملحق رقم 3

The Appendix No.3

اختبار المصداقية لكل أجزاء الاستبيان

Reliability

```
 ****** Method 1 (space saver) will be used for this analysis ******



  R E L I A B I L I T Y   A N A L Y S I S   -   S C A L E   (A L P H
A)


Reliability Coefficients

N of Cases =    181.0                   N of Items = 40

Alpha =    .9324
```

Reliability

```
 ****** Method 1 (space saver) will be used for this analysis ******



  R E L I A B I L I T Y   A N A L Y S I S   -   S C A L E   (A L P H
A)


Reliability Coefficients

N of Cases =    181.0                   N of Items =  7

Alpha =    .6578
```

Reliability

```
 ****** Method 1 (space saver) will be used for this analysis ******
```

R E L I A B I L I T Y   A N A L Y S I S   -   S C A L E   (A L P H
A)

Reliability Coefficients

N of Cases =   181.0   N of Items = 8

Alpha =   .7815

Reliability

****** Method 1 (space saver) will be used for this analysis ******

R E L I A B I L I T Y   A N A L Y S I S   -   S C A L E   (A L P H
A)

Reliability Coefficients

N of Cases =   181.0   N of Items = 8

Alpha =   .7945

Reliability

****** Method 1 (space saver) will be used for this analysis ******

R E L I A B I L I T Y   A N A L Y S I S   -   S C A L E   (A L P H
A)

Reliability Coefficients

N of Cases =   181.0   N of Items = 9

Alpha =   .8881

Damascus University

Faculty of Economic

Department of Accounting

Corporate Governance and its Impact on Tax Revenues

(Field Study)

Prepared by:

Ali Mahmoud Ramadan

For Master Degree in Accounting

Under supervision of:

Dr. Ibrahim Al-A'adi

2009

First: Introduction:

corporate governance has got an increasingly global importance as a concept for innovate the economic performance worldwide, and facing the economic crisis.

In addition, the degree to which corporations observe basic principles of good corporate governance is an increasingly important factor for investment decisions.

This concept is based on applying set of rules based on the disclosure and transparency, and improving of the legal, institutional and regulatory framework for corporate governance.

Besides, the tax issue is very important for the governments of countries worldwide, because of the need to increase the government revenues to face the continual increasing of its expenditures.

This research comes from the importance of these two objects, and to create a relationship between the intact applying of corporate governance and tax revenues to improve these revenues.

Second: Research Problem:

The problem of research comes from the increasingly deficit of the budget in Syria, because the increase in the expenditures of government is more than the increase in the revenues of government.

The complexity of this problem increases, because the oil which represents one of the important sources of the revenues is threatened with depletion; and another source is the revenues of the establishments and companies of the public sector which are very little because of the social nature of these establishments.

On the other hand, since the ninetieth of the last century, there was increasing in the researches which focus on the importance of the corporate governance as a method for improving the economic situation.

Therefore, the basic searching issue of this study is: Studying the effect of the corporate governance on the tax revenues by focusing on three delineations of the tax revenues: The tax capacity; The sensitivity

and flexibility of the tax revenues; and the fairness of the disclosure of accounting profit.

Third: The Importance of the Research:

The importance of this study comes from the increasingly need to raise the tax revenues, and the importance of the corporate governance as a solution to improve the taxation, the incomes of taxpayers which improve the tax revenues and the examination of tax returns.

Fourth: The Purpose of the Research:

The main goal of this research is to study the positive effect of applying the principles of corporate governance on the tax revenues.

In this domain, the research identifies these sub-goals:

1. Study the effect of the corporate governance on the tax capacity.
2. Study the effect of the corporate governance on the sensitivity and flexibility of the tax revenues.
3. Study the effect of the corporate governance on the fairness of accounting profit.

Fifth: The Hypotheses of the research:

***First Hypothesis**:* *The corporate governance increases the tax capacity.*

***Second Hypothesis**:* *The corporate governance increases the sensitivity and flexibility of the tax revenues.*

***Third hypothesis**:* *The corporate governance improves the fairness of the disclosure of accounting profit.*

Sixth: Methodology of Research:

Regarding the type of the research, this research could be classified as descriptive study.

And regarding the methodology of the research, it is the inductive methodology.

<u>Seventh:</u> Main Chapters in the Research:

<u>The first chapter</u>: The Corporate Governance:

It studies the concept and importance of the corporate governance, its principles, and how can be applied in the public sector, and it studies the importance of the corporate governance in the emerging markets, and the limits of applying the corporate governance in these markets.

<u>The second chapter</u>: The delineations and fundamentals of tax revenues:

It studies the tax burden and tax capacity, the sensitivity and flexibility of the tax revenues, and the disclosure of accounting profit.

<u>The third chapter</u>: The field Study and the examination of the Hypotheses

It studies the situation of the corporate governance and its weak sides in Syria, and studies the situation of taxation and tax revenues in Syria, and examines the Hypotheses statistically and analyzes the results.

<u>The fourth chapter</u>: The Summary; The Results; and The Recommendations.

<u>Eighth:</u> The Results:

The main results of the research are:

1- The corporate governance is very important for improving the economical, legal, and social situation.
2- The improving in the tax capacity, the sensitivity and flexibility of the tax revenues, and the fairness of the disclosure of accounting profit improves the tax revenues.
3- There is a weakness in the implementation of the corporate governance; and in the tax capacity, the sensitivity and flexibility of the tax revenues, and the fairness of the disclosure of accounting profit.
4- There is a need for necessary adjustments in the economical and tax environment in Syria.
5- The corporate governance increases the tax capacity.

6- The corporate governance increases the sensitivity and flexibility of the tax revenues.
7- The corporate governance improves the fairness of the disclosure of accounting profit.